Die Gewerbesteuer besonders im Verhältnis zur Einkommensteuer

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde

genehmigt

von der Philosophischen Fakultät
der Friedrich-Wilhelms-Universität zu Berlin

von

Georg Gaede, Berlin-Wilmersdorf

Tag der Promotion: 12. Oktober 1926

28

REFERENTEN:

PROF. DR. W. NORDEN
PROF. DR. HERKNER

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

MEINEN ELTERN

Literaturverzeichnis.

M. v. Heckel:	Die Stellung der Gewerbesteuer im Entwicklungsprozeß der modernen Personalbesteuerung. Wagner-Festgabe, Berlin 1906, S. 107—117.
Pertz:	Leben Steins.
I. G. Hoffman:	Die Lehre von den Steuern, Berlin 1840.
K. Dieterici:	Zur Geschichte der Steuerreform in Preußen von 1810—1820. Archivstudien, Berlin 1875.
Dr. W. Lohmann:	Die besonderen direkten Gemeindesteuern in Preußen, Jena 1913.
Dr. A. Öhler:	Die besondere Gewerbesteuer in den Gemeinden des rheinisch-westfälischen Industriegebiets, Jena 1922.
Rohde u. Beuck:	Die Gemeindeabgaben in Preußen, Berlin 1919.
Rohde:	Die Neuregelung der Preußischen Gewerbesteuer, Berlin 1924.
Aust:	Die preußische Gewerbesteuer, Berlin 1923.
Schanz:	Finanzarchiv Jahrgang 1890—1895.
Adolf Wagner:	Finanzwissenschaft.
Lotz:	Finanzwissenschaft.
K. Th. Eheberg:	Finanzwissenschaft, Leipzig 1922.
v. Kaufmann:	Die Kommunalfinanzen, Leipzig 1906.
Gustav Schmoller:	Preußische Verfassungs-, Verwaltungs- und Finanzgeschichte, Berlin 1921.
Gustav Schmoller:	Die Epochen der Preußischen Finanzpolitik: Jahrbuch der Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft, Neue Folge 1. Jahrgang 1877, S. 33—114.
Dr. L. Elster:	Wörterbuch der Volkswirtschaft.
G. v. Schönberg:	Handbuch der Politischen Oekonomie, 3. Bd. I. Teil, Finanzwissenschaft.
	Handbuch der Politischen Oekonomie, 3. Bd. II. Teil, Kommunalfinanzen.

Preußisches Verwaltungsblatt 1880—1885 und 1918—1925.
Zeitschrift für Kommunalwirtschaft 1918—1925.
Zeitschrift „Die Gemeinde", Oktoberheft 1925.
Preußische Statistische Jahrbücher 1873—1925.
Das entsprechende Gesetzesmaterial.

Inhalt.

Seite

A. Einleitung.

Allgemeines, Aufgabe und Ziel der Arbeit, der Aufbau und seine Begründung 11

B. Theoretischer Teil.

1. Vorbemerkung und Präzisierung der Fragestellung . . . 16
2. Die Vorbelastung des Renteneinkommens 20
3. Die Vorbelastung nach dem Interesse 25
4. Die Inkonsequenzen in den Rechtfertigungsgründen und ihre Folgen 25
5. Die „theoretisch" notwendigen, an den zwiefachen Charakter der Gewerbesteuer anknüpfenden Verbesserungsvorschläge . 28
6. Die „praktisch" notwendigen Verbesserungen oder die Frage der Fortwälzung 31
7. Die Einflüsse der Wahl der Steuergläubiger auf das Verhältnis 37
8. Zusammenfassendes Ergebnis des Theoretischen Teils . . 42

C. Praktischer Teil.

1. Vorbemerkung 43
2. 1808—1890.
   a) Die ideale Konstruktion des Verhältnisses nach Stein und die Zeit bis 1820 45
   b) Der Kompromiß von 1820 50
   c) Die Zeit bis 1890 57
3. 1891—1919.
   a) Die Gestaltung des Verhältnisses durch die Miqu.-Reform 59
   b) Die Entwicklung des finanziellen Verhältnisses beider Abgaben bis 1919 69
4. 1919—Gegenwart.
   a) Der Einfluß der Erzbergerschen Reform auf das Verhältnis 81
   b) Die Gestaltung des Verhältnisses durch die Verordnung von 1923 93

D. Schlußbetrachtung (Reformvorschläge).

1. Die Grundlagen der neuen Gewerbebesteuerung 98
2. Die steuertechnische Frage der Veranlagung 103
3. Die aus den Ergänzungen sich ergebende Konstruktion der Abgabe vom Gewerbebetrieb als Gesamtheit entsprechend der Dreiteilung der Bemessungs-Grundlage 106
   Graphische Darstellung der Steuerkurve 110

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41544324_0076

Durch praktische Arbeit auf dem Gebiet der Gewerbesteuer und durch Fragen der Gewerbesteuerpflichtigen nach der Ursache der von ihnen zu leistenden besonderen Abgabe und durch Klagen über die darin zu erblickende Härte wurde ich ursprünglich bestimmt, mich genauer mit der Frage der Berechtigung einer Gewerbesteuer im kombinierten System und mit ihrer Stellung zur allgemeinen Einkommensteuer zu befassen. Dabei wurde ich bald einerseits auf den scharfen Widerspruch zwischen dem theoretischen und dem tatsächlichen Inhalt der Gewerbesteuer, andererseits auf das mit der Zunahme dieses Widerspruchs entsprechend wachsende Mißverhältnis zur Einkommensteuer hingeführt. Die zu Rate gezogene Literatur bot eine befriedigende Lösung nicht, weil meist von der Tatsache des Vorhandenseins der Gewerbesteuer ausgegangen, die Existenzberechtigung der Abgabe aber nicht kritisch untersucht worden ist; desgl. wurde das Verhältnis zur Einkommensteuer in neuerer Zeit einer geschlossenen Betrachtung nicht unterworfen. Da solche Forschung für die kommende Gewerbesteuerreform auch von praktischer Bedeutung sein mußte, riet mir Herr Oberbürgermeister Mitzlaff, der Geschäftsführer des Deutschen Städtetages, auf diesem Gebiete weiterzuarbeiten und die Untersuchung zum Thema einer Dissertation zu machen. Die gefundenen Ergebnisse haben teilweise nicht unerhebliche Ueberraschungen geboten.

Der Verfasser.

A. Einleitung. Lorenz v. Stein bezeichnet die Finanzwirtschaft eines Staates deshalb als ein überaus interessantes und lehrreiches Gebiet der gesamten Staatskunde, weil sie ein getreues Spiegelbild der jeweiligen politischen Verfassung und der Zustände des Landes entwirft. Staatskunst ist zum großen Teil Finanzkunst und Staatswirtschaft zum überwiegenden Teil Finanzwirtschaft, Finanzpolitik. Wenn wir heute einen Blick in diesen Zeitspiegel Steins werfen, so finden wir die tiefe Wahrheit im Ausspruch des großen Nationalökonomen nur zu sehr bestätigt. Stückwerk und Flickwerk, Mangel an Objektivität und klarer Erkenntnis, alle Arbeit getrübt durch Schlappheit, Parteigeist und Egoismus: Finanzwirtschaft als pars pro toto. Denn, wenn es ein unerquickliches Gebiet der deutschen inneren Staatsverwaltung während der letzten sechs Jahre gegeben hat, so ist es das der deutschen Finanzwirtschaft gewesen; wenn das deutsche Volk in dieser Zeit unter einer fast untragbaren Last schier zusammenbrach, so ist es die Steuerlast gewesen; wenn die Gesetzgebungsmaschine in irgendeiner Hinsicht einen Rekord aufgestellt hat, so ist es auf dem Gebiete der Steuergesetzgebung gewesen. Wir waren mit einem unübersehbaren Wust von Steuern und Abgaben reichlich gesegnet. Die Gründe für diesen trostlosen Wirrwarr sind uns leider nur zu gut bekannt.

Der Finanzbedarf der drei Steuergläubiger Deutschlands, des Reichs, der Länder und der Gemeinden, ist in der Nachkriegszeit in noch nie dagewesener Weise gestiegen. Das Reich ist infolge des Versailler Diktats und seiner Ausführungsbestimmung, des Dawes-Gutachtens, den Entente-Staaten tributpflichtig. Sein Finanzbedarf war 1920 etwa auf das Neunfache des Friedensbedarfs gestiegen und ist seitdem nicht gesunken. Die Verwaltungsaufgaben der Länder und Gemeinden, besonders aber der letzteren — denn sie sind die Urzellen des Staates, in denen die wirtschaftliche und kulturelle Arbeit eigentlich geleistet wird — sind den veränderten Zeit- und Wirtschaftsverhältnissen entsprechend außerordentlich gewachsen. (Der Haushalt Groß-Berlins betrug vor dem Kriege 180 Mill., 1925 300 Mill. Mark.) Zu 75 v. H. sind diese Mehrausgaben ebenfalls unmittelbar durch den unglücklichen Ausgang des Weltkriegs verursacht, die restlichen 25 v. H. fallen der Inflation zur Last und gehen somit indirekt auf den Krieg zurück. Wir erinnern nur an die Riesensummen, die zur Unterstützung von Kriegsverletzten und Kriegshinterbliebenen, Sozialrentnern, Kleinrentnern und sonst

durch den Krieg oder seine Folgen der öffentlichen Wohlfahrtspflege anheimgefallenen Personen aufgewandt werden mußten und noch aufgewandt werden müssen.[1]

Der Bedarf gestiegen, das Volk verarmt, ein verhängnisvolles Mißverhältnis. Es gab zunächst nur ein Mittel, die Einnahmen für die ungeheuren Verpflichtungen herbeizuschaffen, rücksichtslose Anspannung und Ausschöpfung der Steuerkraft jedes einzelnen. Ging man nicht so weit, so war das Ganze dem Verderben preisgegeben. Diesen Sinn hatte die Reichsfinanzreform von 1920. Man gestaltete grundlegend um. An die Stelle einer lebendigen Vielheit trat eine weitgehende Uniformiertheit, die der seitherigen Entwicklung entgegengesetzt lief, eine bis ins letzte gehende Zusammenfassung aller Kräfte. Man erhöhte die vorhandenen und — das gilt besonders für die Gemeinden — schuf neue Steuern. Ihre Zahl näherte sich 1921 dem vierten Dutzend. Es gehört eine ziemliche Geschicklichkeit dazu, um sich in dem Steuerwirrwarr jener Zeit zurechtzufinden.

Wenn man in den Fachzeitschriften der Jahre 1919—23 liest,[2] worauf die ratlosen und bedrängten Gemeindeverbände noch Steuern einzuführen beabsichtigten, auf welch absurde Ideen sie verfielen, wie sich die kleinen Gemeinden bei ihren größeren Geschwistern ängstlich erkundigten, ob man nicht doch vielleicht irgendwo eine rechtliche Grundlage für die beabsichtigten steuerlichen Maßnahmen finden könnte, dann kann man sich ein ungefähres Bild machen von dem bedauerlichen Mißverhältnis, in das Aufgabenkreis und Mittel zur Durchführung zueinander geraten waren.

Der Erfolg der neu eingeführten bzw. geplanten, insonderheit indirekten Notsteuern konnte natürlich nur der eines Tropfens auf den heißen Stein sein, insbesondere konnten die erzielten Einnahmen in keinem Verhältnis stehen zu den Veranlagungskosten und vor allem nicht zu der Beunruhigung und Verärgerung, die sie unter der Bevölkerung hervorriefen; denn mit dem Streben nach gerechter Besteuerung waren sie schwer vereinbar.

Ein einziger Notschrei tönt uns aus der Fachpresse jener Tage entgegen. Aber die Gemeinden hielten sich zäh über Wasser, wenngleich

[1] Nicht zuletzt wurde die Steigerung des Finanzbedarfs der Gemeinden gegenüber der Vorkriegszeit wohl auch verursacht durch den politischen Umsturz vom November 1918. Er brachte die Einführung des gleichen Wahlrechts und damit eine Verschiebung der Machtverhältnisse zugunsten der Arbeitnehmermassen sowohl in den Gemeindeparlamenten als auch in den Magistraten und damit wieder dem sozialistischen Geist entsprechend eine Erhöhung der Ausgaben durch eine einseitige Vermehrung der gemeindlichen Aufgaben. — Schon vor dem Kriege marschierte Deutschland mit seinen sozialen Einrichtungen weit an der Spitze aller Völker. Was aber nach dem Kriege an „sozialen" Einrichtungen neu geschaffen bzw. ausgebaut wurde, grenzt teilweise ans Uferlose und wir haben es in Wahrheit nicht mit sozialen, sondern mit sozialistischen Einrichtungen zu tun.

[2] Vgl. „Zeitschrift für Kommunalwirtschaft" 1919/1921 und „Wirtschaftliche Nachrichten aus dem Ruhrbezirk" 1919/1921.

viel vom bevorstehenden Untergang der Selbstverwaltung und ihrer Organe gesprochen und geschrieben wurde, das wesentlichste Kennzeichen der Selbstverwaltung war ja auch dahin. Immer im letzten Moment wurden vom Reich die notwendigsten Mittel für die Durchführung der wichtigsten Aufgaben zur Verfügung gestellt. Eine derart unverantwortliche Kurzsichtigkeit, die auch das unterlassen und die Verhältnisse auf die Spitze getrieben hätte, konnte man ja den maßgebenden Stellen nicht zutrauen.

Die finanziellen Hauptstützen der öffentlichen Körperschaften im allgemeinen waren auch in jenen trüben Jahren nach wie vor die soliden alten direkten Steuerarten gewesen, die die Grundlage unseres Steuersystems überhaupt bilden: Die Einkommensteuer und die sog. Real-Ergänzungssteuern, besonders die Grund- und Gebäudesteuer und die Gewerbesteuer, wenn sie auch stark umgestaltet wurden.[3]

Wir haben die Inflation überwunden. Es hat wieder Sinn zu kalkulieren und Haushaltspläne aufzustellen. Im Zusammenhang damit ist ein großer Teil des Notsteuerwustes bereits verschwunden, ein anderer ist im Verschwinden begriffen und der Rest wird hoffentlich in Bälde das Zeitliche segnen. Die Einkommensteuer und ihre Ergänzungssteuern bildeten gleichsam den ruhenden Pol in der Erscheinungen Flucht. (Daneben natürlich die als Ausbau auf dieser Grundlage sich erhebende Verbrauchs- und Verkehrsbesteuerung.)

Auch heute sind die genannten direkten Steuern die Hauptstützen der deutschen Finanzwirtschaft, und zwar nach rein äußeren, gegenwärtig geltenden Merkmalen gruppiert: Die Einkommensteuer die Steuer des Reichs, die Grundvermögenssteuer die Landessteuer, die Gewerbesteuer leider nur d i e Steuer der Gemeinden.

Die Gewerbesteuer ist augenblicklich für die Gemeinden von ganz besonderer Bedeutung, da sie zur Zeit den einzigen beweglichen Faktor darstellt, durch den eine einigermaßen, wenigstens formelle Balancierung des Haushalts erreicht werden kann. Nachdem den Gemeinden 1920 das Zuschlagsrecht zur staatlichen Einkommensteuer genommen worden war — eine Ausnützung der Grund- und Gebäudesteuer wurde wegen der Mietenzwangswirtschaft unmöglich — mußte im Gemeindehaushalt die Gewerbesteuer die Aufgaben der früheren Gemeindeeinkommensteuer übernehmen und in weitgehendem Maße an ihre Stelle treten. Es war ihr dies bis zu einem gewissen Grade möglich und es war auch n u r i h r das möglich infolge des ganz besonderen Verhältnisses, in dem sie heute zur Einkommensteuer steht: Einmal die Annäherung bezgl. der Bemessungsgrundlage und daraus resultierend die Annäherung bezüglich der Konstruktion.[4] Die besondere Organisation

[3] Von der Umsatzsteuer als einer sich bereits auf absterbendem Ast befindlichen vorübergehenden Bildung ist dabei völlig abzusehen.

[4] Vgl. § 5 der Verordnung über die Gewerbesteuer v. 23. 11. 23 (G. S. S. 519).

unserer heutigen wirtschaftlichen Machtverhältnisse hat sogar, teilweise unter Ausnutzung der unfreiwilligen Zwangslage der Steuergläubiger bis auf den heutigen Tag eine unverantwortlich weitgehende (100 v. H.) Angleichung der Gewerbesteuer an die Einkommensteuer vorgenommen.[5]

Dieses Verhältnis, speziell der preußischen Gewerbesteuer zur Einkommensteuer, zu untersuchen haben wir in der vorliegenden Arbeit unternommen. Es konnte sich dabei nicht etwa nur — wie es auf den ersten Blick scheinen möchte — um die Herausarbeitung des Verhältnisses der Personalsteuer zur Objektsteuer handeln, als deren Typen Einkommensteuer und Gewerbesteuer häufig genannt zu werden pflegen, wenn auch dieses grundlegende Verhältnis als Ausgangspunkt zu benutzen sein wird. Die Beziehungen zwischen Gewerbesteuer und Einkommensteuer sind weit engere, wie wir bereits andeuteten und in der Arbeit darzulegen versuchen werden.

Das Problem der Gewerbesteuer ist ein Problem der Kommunalfinanzen und muß es immer bleiben. Das Verhältnis zur Einkommensteuer hat einen erbitterten Konkurrenzkampf zweier Steuergläubiger hervorgerufen, der noch immer hin- und herwogt und im praktischen Teil der Arbeit u. a. wird berührt werden müssen. Es wird dazu auch die Finanzlage der Städte und ihre Stellung zur Einkommensteuer und Gewerbesteuer in den einzelnen Phasen der Entwicklung heranzuziehen sein.

Wir haben die Arbeit in zwei Hauptabschnitte zerlegt. Wir beginnen mit dem theoretischen Teil, der neben kurzer Charakteristik der zu behandelnden Steuerarten ihre grundlegenden Verschiedenheiten, ihr Verhältnis zueinander, ihre Stellung im deutschen Steuersystem und die inneren Beziehungen theoretisch klarlegen soll, um als Grundlage zu dienen für den zweiten, praktischen Teil. Dieser zweite Abschnitt ist historisch aufgebaut worden. Es wird sich in diesem Teil der Arbeit nicht darum handeln können, auf die tatsächliche Gestaltung der Gewerbe- und Einkommensteuer in den einzelnen Stadien der Entwicklung einzugehen. Wir werden vielmehr zu untersuchen haben, ob und welche der in der theoretischen Untersuchung als grundlegend und typisch erkannten Symptome des Verhältnisses zwischen den beiden Steuerarten in den einzelnen Epochen schon zu erkennen sind, bzw. wie sie sich im Laufe der Zeit gebildet, ergänzt und entwickelt haben.

Wir werden uns deshalb auch nicht mit der Form und dem Inhalt der jeweils gültig gewesenen bzw. noch gültigen Bestimmungen betr. Gewerbesteuer und Einkommensteuer besonders zu befassen haben — wir könnten dabei übrigens vielfach nur bereits oft und besser Gesagtes wiederholen[6] — sondern werden hauptsächlich an Hand des zur Ver-

[5] Vgl. das System der Vorauszahlungen seit 1923.

[6] Zusammenhängende Darstellung bringt Aust, die Pr. Gewerbesteuer; allerdings ist die neueste Reform von 1923/24 noch nicht berücksichtigt.

fügung stehenden Quellenmaterials versuchen müssen, die Ursachen und Gründe zu erforschen, die in den einzelnen Epochen der Entwicklung unserer Finanzwirtschaft zur Einführung neuer oder zur Umgestaltung vorhandener Gewerbe- und Einkommensteuern geführt haben, um vor allem aus der Gegenüberstellung dieser Motive ein Bild zu gewinnen des Verhältnisses und der inneren Beziehungen und der praktischen Erscheinungsformen dieser Beziehungen zwischen den beiden zu untersuchenden Steuerarten. Es wird sich dabei selbstverständlich häufig nicht nur nicht vermeiden lassen, sondern sogar notwendig werden, besonders charakteristische, das Verhältnis von Gewerbesteuer und Einkommensteuer recht illustrierende Bestimmungen der in Frage kommenden Gesetze und Verordnungen heranzuziehen. Besonders eingehend sind die aktuellsten Probleme behandelt, die sich in den letzten vier Jahren herausgebildet haben.

Wenn es auch gewagt erscheinen mag, eine Arbeit aus dem Gebiete der Finanzwirtschaft in einen theoretischen und einen praktischen Teil zu scheiden, da Finanztheorie und Finanzpolitik vielfach in sehr enger Beziehung zueinander stehen und die eine ohne Hinzuziehung der anderen vielfach nur schwer erörtert werden kann, so glaubten wir trotzdem ohne einen theoretischen Teil nicht auskommen zu können und hielten die vorgenommene Scheidung für die zweckmäßigste. Sie wird sich allerdings aus den angeführten Gründen nicht immer ganz reinlich durchführen lassen. Es könnte gegen solche Einteilung insbesondere der Einwand erhoben werden, daß bei einer Trennung Wiederholungen unvermeidlich seien. Dem muß aber entgegengehalten werden, daß andererseits die Unterbrechung der geschlossenen Darstellung im praktischen Teil durch die dann notwendigen längeren theoretischen Untersuchungen empfindlich gestört werden müßte, Wiederholungen sich aber sehr wohl umgehen lassen.

Der Schlußteil der Arbeit endlich soll einmal ein Beitrag sein zur Lösung des noch immer aktuellen Problems einer zweckmäßigen Gewerbesteuerreform, wie er sich als Quintessenz aus den beiden ersten Teilen der Arbeit ergibt: Welche Stellung hat die Gewerbebesteuerung in unserem modernen Steuersystem einzunehmen unter Berücksichtigung der besonderen Erfordernisse unserer Wirtschaft nach dem Kriege und wie ist sie demzufolge zweckmäßig auszugestalten, damit aus der Steuerquelle der größtmöglichste Nutzen gezogen wird, ohne die Konkurrenz- und Exportfähigkeit des deutschen Gewerbestandes zu stark zu beeinträchtigen? Im Zusammenhang damit werden auch die Probleme der künftigen Gestaltung der Einkommensteuer zu erörtern und kritisch zu beleuchten sein, insbesondere soweit ihre Beziehungen zur Gewerbesteuer in Frage stehen, d. h. soweit sie die Interessensphären der Gemeinden und Gemeindeverbände berühren.

B 1. An sich soll jede direkte Steuer — in der Regel wenigstens — eine Steuer vom Einkommen sein, also eine Einkommensteuer; sei es, daß sie das Einkommen aus Grundvermögen, aus Gebäuden, aus Gewerbebetrieben, Kapitalvermögen, Amt oder Lohnarbeit zu erfassen sucht.

Wenn wir es unternommen haben, das Verhältnis zweier solcher direkter Steuern vom Einkommen zueinander zu untersuchen, und zwar das Verhältnis der Steuer vom Einkommen aus Gewerbebetrieb zu einer Steuer, die wir nur allgemein als Einkommensteuer bezeichnen können, so müssen wir zum mindesten den Begriff dieser zweiten Steuer genau abgrenzen, um von vornherein Klarheit in den nachfolgenden Ausführungen zu schaffen.

Es ist das Charakteristikum der allgemeinen Einkommensteuer, daß sie das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen, d. h. die Summe der Einkünfte besteuert, die ihm aus Kapitalien, Grund und Boden, Gebäuden, Gewerbe und Handel, Amt und Lohnarbeit und aus allen sonstigen gewinnbringenden Geschäften zufließt. Diese Einkommensteuer belastet also im Prinzip das gesamte Einkommen, und zwar als Personalsteuer, d. h. unter Berücksichtigung aller der persönlichen Faktoren, welche die Leistungsfähigkeit bedingen.[7]

Demgegenüber stellt sich die Gewerbesteuer dar als die prinzipiell heute noch immer als Ertragssteuer konstruierte besondere Abgabe vom Einkommen aus Gewerbe- und Handelsbetrieb.

Auf der einen Seite also die allgemeine Abgabe von der Gesamtheit des Einkommens, auf der anderen Seite die Abgabe vom besonderen Teileinkommen. Um ein richtiges und vollständiges Bild des Verhältnisses zu erlangen, d. h. die speziellen Aufgaben beider Steuern zu erkennen, muß notwendig die Gesamtheit der Steuergebarung (das sogenannte Steuersystem) des zu untersuchenden Gebiets überhaupt berücksichtigt werden. Eine allgemeine theoretische Untersuchung verlangt an sich, wenn sie erschöpfend sein soll, alle theoretisch möglichen Steuersysteme in die Betrachtung einzubeziehen. Diese theoretische

[7] Vgl. Eheberg, Finanzwissenschaft S. 298.

Notwendigkeit hat aber eine zwangsläufige Grenze: Das Vorhandensein der beiden erwähnten Steuerarten nebeneinander in ein und demselben Steuersystem.

An sich hätten wir zu behandeln: Das reine Ertragssteuersystem, das System der einzigen Einkommensteuer und schließlich dasjenige, besser vielleicht diejenigen Systeme, die sich auf der Kombinierung von allgemeiner Einkommensteuer und Ertragssteuer aufbauen.

In jedem der beiden erstgenannten Systeme kann aber nur je eine der zu untersuchenden Steuerarten vorkommen, so daß dadurch die Feststellung eines Verhältnisses illusorisch würde. Das reine Ertragssteuersystem kann seinem Wesen nach von den in Frage stehenden Steuerarten nur die Gewerbesteuer enthalten, das System der einzigen Einkommensteuer dagegen nur die allgemeine Einkommensteuer. Diese beiden Systeme müssen aus diesen Gründen aus unserer theoretischen Betrachtung ausscheiden. Trotzdem seien einige erläuternde Worte zu diesen „Fehlanzeigen" gestattet.

Man hat im reinen Ertragssteuersystem die Steuer vom Arbeitsertrag auch als Einkommensteuer schlechthin bezeichnet (richtig die jetzt übliche Bezeichnung „partielle Einkommensteuer"). Sie hat natürlich mit der von uns zu betrachtenden allgemeinen Einkommensteuer nichts gemein. Sie ist ein ebenso notwendiges Glied in der Kette der Ertragsbesteuerung wie die Gewerbesteuer selbst. Sie hat dieselben Funktionen, dieselbe Stellung im Gesamtsystem wie diese, nämlich als Steuer auf einer der verschiedenen Ertragsquellen, die lediglich vom finanziellen Gesichtspunkt diktierte Aufgabe, Geld hereinzubringen. Andere Besteuerungsgesichtspunkte mußten die zur Blütezeit der Ertragssteuersysteme herrschenden ökonomischen Anschauungen verbieten. — Das System der einzigen Einkommensteuer muß auf eine Gewerbesteuer verzichten, wenn anders nicht ein prinzipieller Widerspruch im System selbst entstehen sollte. Eine Doppelbelastung des gewerblichen Einkommens ist hier nur durch eine diesbezügliche Progression des Einkommensteuerfußes, allenfalls noch durch eine einkommensteuerartig konstruierte, eng an die Hauptsteuer angeschlossene Ergänzungssteuer denkbar. Prinzipiell schließt die Erhebung einer allgemeinen Einkommensteuer die Erhebung anderer direkter Steuern daneben vollkommen aus, denn sie verbürgt ihrem Wesen nach in jeder Beziehung eine Erfassung der Steuersubjekte nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Wo trotzdem daneben von gewissen Erwerbsquellen besondere direkte Steuern erhoben werden, da haben lediglich praktische Erwägungen es entweder ratsam und zweckmäßig erscheinen lassen oder aber dazu gezwungen vom bis zu Ende gehenden Ausbau der Einkommensteuer abzusehen und dafür besondere Einzelsteuern einzuführen, d. h. das kombinierte System zu wählen, so daß auch diese Kombination in ihrer Gesamtheit einen Versuch darstellt, den Gedanken der Belastung nach der

Leistungsfähigkeit konsequent zu verwirklichen. Welcher Besteuerungsgedanke nun wieder in der Konstruktion dieser Einzelsteuern zum Ausdruck kommt, ist eine andere Frage.

Bleibt uns also übrig, das aus allgemeiner Einkommensteuer und Ertragssteuern kombinierte System zu betrachten. Hierbei haben wir im wesentlichen zwei Gruppen zu unterscheiden:

a) Die Ertragssteuern bilden das Hauptmoment im System. Die Einkommensteuer ist der zur Ergänzung herangezogene Faktor.
b) Das umgekehrte Verhältnis. Die Einkommensteuer bildet den wesentlichen Bestandteil im Steuersystem, die Ertragssteuern dienen als Ergänzung.

Was die Gruppe a) anlangt, so weist das innere Verhältnis von Gewerbesteuer und Einkommensteuer theoretisch betrachtet hier keine wesentlichen Verschiedenheiten auf zur Gruppe b), so daß wir auf die unten folgenden Ausführungen verweisen können.

Wir kommen damit zum Hauptpunkt, der Behandlung des Verhältnisses in der Gruppe b, das uns auch schon deshalb am meisten interessiert, weil es in Preußen-Deutschland die Grundlage der direkten Besteuerung bildet. Die oben gegebene kurze Charakteristik der allgemeinen Einkommensteuer und der Gewerbesteuer weist uns schon zwingend die Richtung, in der wir im erwähnten System das Verhältnis beider Steuern zu suchen haben. Der Begriff der Einkommensteuer ist der weitere, der der Gewerbesteuer der engere und wir müssen notwendig schon aus dieser Doppelbelastung des gewerblichen Einkommens auf einen Ergänzungs- oder Zusatzcharakter der Gewerbesteuer im Verhältnis zur Einkommensteuer schließen. Wir werden aber erkennen, daß dieser Zusatzcharakter sich nicht eindeutig festlegen läßt, daß er vielmehr die Tendenz aufweist, sich in ganz bestimmter Richtung stetig weiter zu entwickeln und daß dieser Zusatzcharakter heute nur noch für gewisse Teile der Gewerbebesteuerung konstruiert werden kann und dadurch weitgehende Forderungen für die Praxis begründet werden.

Das gewerbliche Einkommen wird einer Doppelbelastung unterworfen. Es wird einmal erfaßt von der allgemeinen Einkommensteuer, es wird zum anderen getroffen durch eine besondere Gewerbesteuer. Wie läßt sich diese auf den ersten Blick als ungerechtfertigte Härte anmutende Maßnahme rechtfertigen, ist die erste Frage, die sich uns bei dieser Sachlage aufdrängt. Und da mit diesem Problem der Doppelbelastung die Stellung der Gewerbesteuer im gesamten Steuersystem, die ihr als Ergänzungssteuer zugewiesene Aufgabe und Funktion, speziell eben damit ihr Verhältnis zur Einkommensteuer aufs engste verknüpft ist, so wird die von uns im theoretischen Teil zu behandelnde Aufgabe mit der kritischen Untersuchung und möglichst erschöpfenden Beantwortung der obigen Frage zum großen Teil ihre Lösung gefunden haben.

Man hat u. E. bei der Gewerbesteuer die Untersuchung der Rechtfertigung und Berechtigung eigentümlicherweise ziemlich stiefmütterlich behandelt. Es sind doch aber die Ergebnisse einer solchen Untersuchung von maßgebendem Einfluß auf die praktische Ausgestaltung der Abgabe. Man darf sich vor allem nicht bei einer einmaligen Betrachtung dieser Probleme beruhigen. Von Zeit zu Zeit wird eine Ueberprüfung des Fragenkomplexes stattzufinden haben, um den Anforderungen der veränderten Wirtschaftsverhältnisse bei der Durchführung Rechnung tragen zu können. Eine nach rein praktischen Gesichtspunkten orientierte Abänderung der bestehenden Steuer kann in der Mehrzahl der Fälle nicht genügen. Jede tiefer greifende Reformierung beweist, daß die Steuer in der gegebenen Form unter den obwaltenden Wirtschaftsverhältnissen keine Berechtigung mehr besitzt. Eine erneute Untersuchung der Berechtigungsfrage — in Verbindung mit finanztechnischen und -politischen Erwägungen — wird daher den Weg zur besten Reform weisen müssen. Es wäre sinn- und zwecklos Steuern zu reformieren, solange man sich nicht darüber klar ist, daß diese Steuern auch in ihrer Art erhalten bleiben können.

Gewiß, es werden praktische und finanzielle Momente den letzten Ausschlag für die Gestaltung geben, in kritischen Zeiten sogar völlig beherrschend sein, aber der Einfluß der theoretischen Untersuchung gerade auf steuerlichem Gebiet, den zu unterschätzen man heute nur zu leicht geneigt ist, und der sich auch gerade in bezug auf das finanzielle Ergebnis nachhaltig auswirkt, ist ein gewaltiger.

Sogar in namhaften Werken werden die Gewerbesteuern mit der einfachen Bemerkung begründet, daß den öffentlichen Körperschaften große Aufwendungen an Schul-, Armen- und Krankenlasten durch die Gewerbebetriebe erwachsen, da die Arbeiter eines großen Unternehmens mehr Kosten und Ausgaben verursachen, als Einkommensteuern von ihnen einlaufen; und diesen Fehlbetrag soll das Unternehmen mit durch seine Gewerbesteuer mit allem was dazu gehört, wie Lohnsummensteuer, Betriebssteuer usw. ausgleichen. Die Lückenhaftigkeit leuchtet ein, obgleich diese Begründung prinzipiell richtig ist. —

Wir haben also auszugehen von der Untersuchung der Frage nach der Berechtigung der Doppelbelastung des gewerblichen Einkommens. Letzten Endes ist das natürlich eine Frage nach der Berechtigung eines eigentlichen Steuersystems überhaupt. Die Grundlage unserer Betrachtung bildet das deutsche kombinierte System. Innerhalb der dadurch gezogenen Grenzen fragt es sich weiter: Ist die Einbeziehung gerade einer Gewerbesteuer in das System der direkten Besteuerung neben der allgemeinen Einkommensteuer zweckmäßig, d. h. notwendig und gerecht. Ueber die finanzielle Notwendigkeit der Heranziehung einer besonderen Gewerbesteuer zu urteilen sind wir nicht in der Lage und nicht befugt. Die finanzpolitischen Prinzipien, die aus den Bedürfnissen der Finanzwirtschaft folgen, müssen die obersten Prinzipien und letzten

Ursachen für die Erhebung von Steuern überhaupt sein.[8] Es gilt dabei als selbstverständlich, daß der Staat nicht mehr Leistungen von seinen Untertanen fordert, als der notwendige Staatsbedarf unbedingt verlangt.

Aber neben der Notwendigkeit der Erhebung einer Steuer als einem finanzpolitischen Prinzip gibt es noch eine solche Verpflichtung als Ausfluß des Prinzips der Gerechtigkeit oder der gerechten Steuerverteilung. Wenn auch die finanzpolitischen Grundsätze im Hinblick auf ihre elementare Bedeutung für den Bestand überhaupt, für Sein oder Nichtsein des Staates unbestritten vor den Prinzipien der Gerechtigkeit zu rangieren haben, so sind doch auch diese letzteren in ihrer bedeutungsvollen Rückwirkung auf das gesamte Volkseinkommen, die gesamte Volkswirtschaft nicht zu unterschätzen.

Unsere Fragestellung ist also nunmehr folgendermaßen zu formulieren: Entspricht es den Prinzipien der gerechten Verteilung der Steuerlast im Volke, wenn im kombinierten System eine besondere Gewerbesteuer erhoben wird? Entspricht das insbesondere den Forderungen des „sozialpolitischen Standpunkts" — um Adolf Wagners Ausdruck zu gebrauchen —, der als Verteilungsgesichtspunkt für die Besteuerung aufgestellt werden muß?

Prinzipiell müßte im modernen Staate jede Steuer, jede direkte zum mindesten, einer Untersuchung darüber, inwieweit sie den Postulaten dieses sozialpolitischen Standpunkts entspricht, unbedingt standhalten. Daß die Not zu Ausnahmen treiben kann, beweist unsere heutige Umsatzsteuer. Aber hier gilt eben der Satz, daß im Falle der höchsten Not der Staat nach der heutigen Auffassung selbst auf die Gefahr der ungerechten Verteilung der Lasten hin sein Recht auf Selbsterhaltung in den Vordergrund zu stellen nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet ist, d. h. den rein finanziellen Gesichtspunkt walten lassen muß; natürlich nur solange der Ausnahmezustand dauert.

B 2. Bei Einführung der eigentlichen preußischen Gewerbesteuern, zu Beginn des vorigen Jahrhunderts, zur Zeit des ökonomischen Liberalismus, der seinem Wesen nach einen sozialpolitischen Zweck der Besteuerung glatt abweisen mußte und sich lediglich auf den Zweck der Deckung des Finanzbedarfs beschränken konnte, hatte man sich daher wenig Kopfschmerzen über die Möglichkeit einer anderweiten Rechtfertigung der Gewerbesteuer gemacht, obgleich auch damals schon wenigstens eine einkommensteuerähnliche Steuer neben der Gewerbesteuer existierte, ein Ertragssteuersystem also keineswegs vorhanden war, vielmehr schon von einem kombinierten System gesprochen werden muß. Es hieß einfach: Gewisse Gruppen von Gewerbetreibenden weisen einen auffallend hohen Gewinn auf, infolgedessen müssen sie fähig sein, eine besondere Steuer von ihrem gewerblichen

[8] Wagner, Finanzwissenschaft, II. Teil, S. 304/5.

Einkommen zu entrichten. Weiter drang man nicht vor und der Gewerbestand fand sich mit dieser Tatsache ab.[9] Auch heute stellt ja — wie wir bereits bemerkten — die Erhebung einer besonderen Gewerbesteuer neben der allgemeinen Einkommensteuer den Versuch dar, den Gedanken der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wenigstens teilweise zu verwirklichen, aber mit dem Unterschied, daß man sich heute Rechenschaft darüber gibt, wodurch die besondere Leistungsfähigkeit der Gewerbetreibenden veranlaßt wird und dementsprechend die zu entrichtende Abgabe konstruiert, was man damals dem obigen Gedankengang entsprechend verabsäumte.

Es soll damit keineswegs gesagt sein, daß man auf gerechte Steuerverteilung keine Rücksicht nahm, nur daß der Begriff der Gerechtigkeit unter den damaligen, von den Ideen des Liberalismus beherrschten Anschauungen, die im Grunde genommen das laisser-faire, laisser-passer-Prinzip auch für die gerechte Verteilung der Steuerlast maßgebend sein ließen, ein ganz anderer sein mußte, als er es etwa heute bei uns ist oder vor jener Periode gewesen war.

Die Finanzwissenschaft wird im Laufe des 19. Jahrhunderts enorm vervollkommnet und vertieft. Mit der Ueberwindung des Liberalismus und dem sich im Zusammenhang damit vollziehenden inneren Umschwung in der Auffassung vom Wesen des Staates, in der Entwicklung von der individualistischen zur universalistischen Staatsidee, die den Ursprung sozialpolitischer Ideen überhaupt nur bilden konnte,[10] dringen auch in bezug auf das Steuerwesen nicht nur in der Finanzwissenschaft, sondern auch im Volksbewußtsein sozialpolitische Forderungen bezüglich der Gestaltung des Steuersystems durch. Als Ausfluß solcher Ideen erscheint u. a. gegen Mitte des Jahrhunderts die Forderung der höheren Belastung fundierten oder Renteneinkommens gegenüber dem reinen Arbeitseinkommen und man glaubt hierin zunächst eine ausreichende Begründung für die Beibehaltung einer besonderen Gewerbesteuer neben der allgemeinen Einkommensteuer gefunden zu haben. Prinzipiell ist diese Forderung unbedingt richtig, sobald man überhaupt sozialpolitische Gesichtspunkte für die Verteilung der Steuerlast mit maßgebend sein läßt. Heute besteht kein Zweifel mehr darüber, daß diese Anerkennung unabweisbar notwendig ist. Es gibt an sich drei Möglichkeiten, diese Präzipualbelastung des Renteneinkommens zur Durchführung zu bringen: 1. Differenzierung im Einkommensteuerfuß zwischen Besitz und Arbeitseinkommen, 2. Kombination der Einkommensteuer mit besonderen Vermögenssteuern, 3. Erhebung der Ertragssteuern vom Besitz neben der allgemeinen Einkommensteuer. Die Erhebung einer Gewerbesteuer gehört zu dieser dritten Möglichkeit. Man hat sogar die Erhebung von Ertragssteuern als besonders geeignet für die Vorbelastung der Rentenquellen erklären zu müssen

[9] Vgl. Seite 56 ff.
[10] Vgl. Spann, Die Haupttheorien, S. 154 ff.

geglaubt. Wir wollen im Rahmen dieser Arbeit zu dem Kampfe Ertragssteuern/.Vermögenssteuern nicht Stellung nehmen. Aber das eine sei doch hervorgehoben: Die Vorzüge der Konstruktion von Ertragssteuern zu diesem besonderen Zweck liegen auf der Hand, soweit es sich eben um völlig oder wenigstens vorwiegend reine Rentenquellen handelt, unbedingt also bei der Kapitalrenten- und der Gebäudesteuer, denn die Erträge aus diesem fast reinen mobilen bzw. immobilen Vermögen stellen an die persönliche Arbeitskraft so gut wie gar keine Anforderungen. Es ist also ohne weiteres zuzugeben, daß Ertragssteuern insoweit als besonders geeinetes Mittel zur Erreichung dieser Zwecke mit Erfolg benutzt werden können, insonderheit natürlich da, wo sie bereits vorhanden sind und nur einer zweckentsprechenden Modifizierung (Herabsetzung der Steuersätze) bedürfen. Gerade der Grundgedanke der Realsteuer, unter bewußtem Abgehen von der Berücksichtigung der persönlichen Gesamtverhältnisse des die vorhandenen, an sich produktiven Kapitalwerte bewirschaftenden Subjekts, objektiv den Ertrag des Geschäfts zu ermitteln, objektiv die Ertragsfähigkeit des Unternehmens festzustellen, läßt sie dafür besonders geeignet erscheinen. Andererseits ist es aber ebenso klar, daß ganz allgemein eine solche volle Präzipualbelastung neben der Erfassung durch die allgemeine Einkommensteuer überhaupt nur da möglich und statthaft sein kann, wo der Gesamtertrag des betreffenden Erwerbszweiges sich mit dem Ertrag aus den Kapitalwerten, den diese kraft der ihnen eo ipso innewohnenden eigenen Produktivität zum Gesamtertrag beisteuern, voll deckt, wo er also seinem ganzen Umfange nach fundiertes Einkommen ist. Wo das nicht der Fall ist, wo sich also der Gesamtertrag aus verschiedenartigen Bestandteilen zusammensetzt, da darf die stärkere Belastung offenbar, wenn sie Anspruch auf Konsequenz und Gerechtigkeit erheben will, nur den Teil des Ertrages treffen, der auf die Mitwirkung von Kapitalwerten zurückzuführen ist. Daraus geht hervor, daß unter den heutigen Verhältnissen die formgerechte Ertragssteuer, die in ihren prinzipiellen Fehler — Loslösung des Steuerobjektes aus den speziellen Beziehungen zum individuellen Steuersubjekt — naturnotwendig verfallen muß, bei dem entscheidenden Einfluß des Subjekts auf den Reinertrag des Ertragsobjekts bei den meisten Ertragsarten ungleichmäßig und ungerecht wirken muß.

Wie liegen die Verhältnisse in dieser Hinsicht bei der Gewerbesteuer? Die Konstruktion einer Gewerbeertragssteuer neben der allgemeinen Einkommensteuer mit dem oben mehrfach genannten Ziele setzt notwendig voraus, daß der Gewerbeertrag fundiertes Einkommen ist, d. h. zu der Sorte Einkommen gehört, die mindestens zum größten Teil aus Vermögensbesitz gewonnen wird, von der persönlichen Arbeitsleistung also mehr oder weniger unabhängig ist. Beim Gewerbeertrag sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt. Er ist weder reines

noch überwiegend reines Renteneinkommen. Er bildet ein im wesentlichen aus zwei verschiedenartigen Bestandteilen zusammengesetztes Einkommen. Er enthält den Anteil aus dem Ertrage der persönlichen Arbeit des Unternehmers (Unternehmergewinn und -lohn) und die Erträgnisse des in der Unternehmung benutzten Anlage- und Betriebskapitals.[11] Der Anteil der beiden Bestandteile am Gesamtertrage wird in jedem Betriebe individuell verschieden sein. In der Regel wird die Quote des Kapitalertrages bedingt sein von der Größe des Unternehmens, und zwar je größer das Unternehmen desto größer auch der Anteil des Kapitalertrages. Bei den kleinen Handwerkerbetrieben werden für gewöhnlich 100 v. H. des Gesamtertrages der persönlichen Arbeitsleistung des Gewerbetreibenden zuzuschreiben sein. Im einzelnen hat in den letzten Jahrzehnten bis zum Beginn des Krieges infolge der fortschreitenden Differenzierung des Volksvermögens und Volkseinkommens der aus der Nutzung des Anlage- und Betriebskapitals fließende Anteil am Gesamtertrag zweifellos die Tendenz gezeigt, sich zu verkleinern, während die Mitwirkung der persönlichen Leistung des Unternehmers in stetem Wachsen begriffen war. Ob auch unter unseren gegenwärtigen Wirtschaftsverhältnissen eine Weiterentwicklung dieses Prozesses in derselben Richtung angenommen werden darf, ist zum mindesten sehr fraglich. Wie dem aber auch sei! Immer wird doch das Einkommen aus Gewerbebetrieb bei der großen Masse der Unternehmungen ein Gemisch darstellen, das zum ganz überwiegenden Teil aus den Erträgnissen persönlicher Arbeitsleistung des Unternehmers herrührt, das also nur bis zu einem gewissen Grad als Renteneinkommen, als fundiertes Einkommen angesehen werden darf. Jede über die Vorbelastung dieses Kapitalertrags hinausgehende Doppelbelastung des gewerblichen Einkommens aus Arbeitsleistung durch die besondere Gewerbesteuer ist daher steuertheoretisch nicht haltbar und ungerechtfertigt und muß von dem Pflichtigen als unbillige Härte empfunden werden. Andererseits fordert aber schon die Rücksichtnahme auf das Prinzip der gerechten Steuerverteilung besondere Besteuerung besonderer Leistungsfähigkeit. Diese besondere Leistungsfähigkeit im Gewerbebetrieb wird eben erreicht durch die Mitwirkung des Anlage- und Betriebskapitals, so daß aus diesen Gesichtspunkten heraus insoweit — aber auch nur insoweit — eine Doppelbelastung des gewerblichen Einkommens ganz allgemein einmal statthaft, darüber hinaus aber auch zu fordern ist.

Allerdings — darauf haben wir oben bereits hingewiesen — ist der Anteil des Kapitalertrages am Gesamteinkommen der Gewerbetreibenden notwendig in jedem Betrieb ein verschieden großer, u. U. ist er überhaupt nicht vorhanden. Ein etwaiger Versuch zur Ermittlung der Höhe dieses Anteils zu steuerpraktischen Zwecken muß an den

[11] Vgl. M. v. Heckel, Artikel „Gewerbesteuer" im Wörterbuch der Volkswirtschaft.

damit verbundenen unüberwindlichen Schwierigkeiten scheitern. Damit erscheint eine auch nur einigermaßen den tatsächlichen Verhältnissen gerecht werdende unmittelbare Heranziehung des allein für die Doppelbelastung in Frage kommenden Ertragsteils praktisch fast undurchführbar. Auch in den modernen Steuergesetzen mußte daher wohl oder übel der Gesamtertrag des Gewerbebetriebes zu Veranlagungszwecken als Bemessungsgrundlage vorwiegend herangezogen werden,[12] ein äußerst rohes Verfahren, das sich eben nur aus der Unmöglichkeit erklärt, anderweit überhaupt zum Ziele zu gelangen, durch das aber eine richtige Verhältnismäßigkeit der Gewerbesteuer der verschiedenen Gewerbe zueinander nie erreicht werden kann. Bis heute ist auch (abgesehen von den Ansätzen im K. A. G.) noch kein Versuch gemacht worden, die Höhe der ganzen Gewerbesteuer zur Höhe der anderen Ertrags- und der Einkommensteuern in eine richtige Verhältnismäßigkeit zu setzen und auch in der Bemessung der Steuer im Verhältnis zur Leistungsfähigkeit der Gewerbetreibenden ist der Willkür noch heute Tür und Tor geöffnet; denn die Höhe der Gewerbesteuer bestimmt sich heute mehr denn je nach dem Bedarf der öffentlichen Körper und nicht nach der Leistungsfähigkeit der Gewerbetreibenden. Es will also nicht gelingen, allein aus dem Prinzip der Vorweg-Belastung fundierten Einkommens restlos und theoretisch befriedigend die volle Existenzberechtigung einer solchen Gewerbesteuer neben der allgemeinen Einkommensteuer nachzuweisen.

Gänzlich lückenhaft und unhaltbar ist natürlich der Hinweis, mit dem die Begründung und Rechtfertigung der Gewerbesteuer heute noch gern abgetan wird: Der Stand der Gewerbetreibenden erscheint gegenüber anderen Berufen, insbesondere Gehalts- und Lohnempfängern, unter besonders günstigen Bedingungen arbeitend und daher ganz allgemein besonders leistungsfähig. Diese doch auch nur bei günstigen Konjunkturverhältnissen vorhandene und zum großen Teil letztlich auf die persönliche Tüchtigkeit des Unternehmers zurückzuführende Leistungsfähigkeit wird durch die progressive Einkommensteuer erschöpfend erfaßt. Sie darf für die Begründung einer besonderen Gewerbesteuer überhaupt nicht in Frage kommen. Eine Sondersteuer auf einen bestimmten Berufskreis darf nur zusätzliche Leistungskraft der Besteuerung unterwerfen, zusätzliche Leistungskraft, deren Erwerb den Angehörigen anderer Berufskreise aus nicht in ihrer Person liegenden Gründen verschlossen bleibt, deren Erwerb daher insbesondere auf die Mitwirkung wesentlich objektiver, von der persönlichen Leistungsfähigkeit des wirtschaftenden Subjekts unabhängiger Faktoren zurückzuführen ist. Das wäre bei der Gewerbesteuer die aus der Mitwirkung des Anlage- und Betriebskapitals fließende besondere Leistungskraft.

---

[12] So auch die neueste Preußische Verordnung vom Nov. 1923.

B 3. Allerdings kann noch eine Begründung geltend gemacht werden für die Präzipualbelastung des gewerblichen Einkommens überhaupt, die als Ergänzung des Grundsatzes von der doppelten Erfassung der Rentenquellen die Heranziehung des gesamten Gewerbeertrages als Bemessungsgrundlage für die höhere Belastung im großen und ganzen wohl rechtfertigen könnte. Ein solcher Nachweis würde nach dem oben Ausgeführten auch von erheblichem praktischen Wert sein müssen, da man dadurch in der Praxis der Notwendigkeit einer mit erheblichen Schwierigkeiten verbundenen Scheidung des Gewerbeertrags in seine beiden Bestandteile auf einfache Art und Weise enthoben werden könnte: Wir meinen die Forderung der Vorweg-Belastung „nach dem Interesse," die Anwendung des Besteuerungsprinzips „nach Leistung und Gegenleistung."

An sich ist diese Forderung in der Praxis allgemein anerkannt. Es kann keinem Zweifel unterliegen, daß diejenigen Interessenten eventuell Volks- und Berufsklassen, denen gewisse Teile des öffentlichen Bedarfs besonderen Nutzen bringen oder durch deren Privatinteressen gewisse Lasten und Ausgaben der öffentlichen Körper speziell veranlaßt werden, im Interesse der allgemeinen Steuergerechtigkeit billigerweise nach Maßgabe dieses ihres besonderen Vorteils zur Tragung der öffentlichen Lasten zusätzlich herangezogen werden müssen. Unbedingt ist auch die Klasse der Gewerbetreibenden zu diesen Interessentengruppen zu rechnen. Die Frage, in welcher Weise und in welchem Maße schließlich auch zu Lasten welches Steuergläubigers sich diese Bevorteilung auswirkt, ist für die allgemeine Untersuchung zunächst ohne Bedeutung.

B 4. Die rein theoretische Betrachtung dieses Problems ergibt, daß die Forderung der Präzipualbelastung gewisser Interessentengruppen „nach dem Interesse" an sich noch keine besondere Steuer rechtfertigt. Diese Erkenntnis folgt aus dem Begriff der Steuer überhaupt, aus dem sekundären Charakter, der einer Steuer im engeren Sinne im Rahmen der Gesamteinnahmen des Staates, gegenüber allen sonstigen Einnahmen einschließlich der Gebühren im steuertechnischen Sinne zukommen muß. Oeffentliche Einnahmen, die bestimmte nachweisbare oder nachzuweisende öffentliche Gegenleistungen zur Voraussetzung haben, dürfen nur in Form von Gebühren oder gebührenartigen Einnahmen eingehoben werden. Das Besteuerungsprinzip nach Leistung und Gegenleistung rechtfertigt daher bezüglich der Gewerbetreibenden nur ein Gewerbe-„Gebühr," nicht eine Gewerbesteuer. Allerdings haben wohl auch hier unüberwindliche Schwierigkeiten in der Praxis dazu gezwungen, den Gebührencharakter fallen zu lassen und eine Gewerbesteuer zu erheben. Eine Gebühr hat eben zur Voraussetzung, daß man dem Pflichtigen, von dem man die Abgabe verlangt, die fraglichen öffentlichen Gegenleistungen tatsächlich genau nachweisen

kann. Fällt auch der Nachweis nicht schwer, daß überhaupt durch die Gruppen der Gewerbetreibenden besondere Vorteile genossen oder besondere Lasten verursacht werden, so kann es doch niemals gelingen, mit Aussicht auf ein zuverlässiges Ergebnis die Höhe der Betätigung des Privatinteresses abzuschätzen, um eine Grundlage für die Bemessung der Gebühren zu gewinnen. Man ist gezwungen, mit der Annahme zu operieren, daß der höhere Ertrag auch das größere „Interesse" (Vorteile und Lasten) widerspiegele und den Gesamtertrag des Gewerbebetriebes als Bemessungsgrundlage für die zu erhebende Abgabe zu wählen, wiewohl sich die als Voraussetzung dienende Annahme jederzeit in Einzelfällen glatt widerlegen läßt. Man ist weiter durch die Praxis gezwungen, die Gesamtheit der Gewerbetreibenden als Steuersubjekt zu betrachten und demzufolge eine Gewerbesteuer zu erheben. Diese zwangsläufige Vernachlässigung des ursprünglichen Gebührencharakters der jetzigen Gewerbesteuer hat unliebsame Folgen gezeitigt.

Was wir für die Gewerbesteuer nachgewiesen haben, soweit sie als Verwirklichung des Prinzips der Vorbelastung nach dem besonderen Interesse zu gelten hat, trifft in demselben Maße auch für denjenigen Teil der Gewerbesteuer zu, den wir oben als Konsequenz der Forderung der Präzipualbelastung des fundierten Einkommens kennengelernt haben. Auch er rechtfertigt keine Steuer in engerm Sinne, sondern ursprünglich nur eine gebührenartige Einnahme; denn die Voraussetzung der Besteuerung ist nicht für alle Steuersubjekte gegeben. Es dürfte unschwer nachzuweisen sein, daß der Gewerbeertrag eines Flickschusters zu 100 v. H. auf seine persönliche Arbeitsleistung zurückzuführen ist, daß die Nutzung aus Kapital in diesem Ertrage keine Rolle spielt. Und doch zahlt er Gewerbesteuer. Wir haben oben schon darauf hingewiesen, daß auch hier die Praxis dazu zwingt, den Gesamtertrag als Ausgangspunkt zu benutzen.

Diese beiden notwendigen Inkonsequenzen, die gegenüber beiden Rechtfertigungsgründen der besonderen Gewerbeertragsbesteuerung vorhanden sind, haben unliebsame Folgen gezeitigt, die vor allem auf dem Gebiete der Steuermoral zu suchen sind, für die Praxis aber von entscheidender Bedeutung werden müssen. Ihre umstürzenden Wirkungen treten besonders in Erscheinung bei der Untersuchung der eminent wichtigen Frage der Steuerfortwälzung, auf die wir deshalb unten noch eingehend zurückzukommen haben werden.

Jede zusätzliche Belastung bestimmter Volks- oder Berufsklassen durch den Fiskus gegenüber anderen Volksklassen muß die an und für sich in jeder Gruppe vorhandene Unlust zur Abgabenleistung stark erhöhen, ganz gleich, ob die Zusatzbelastung als solche eine nur formelle oder auch eine materielle ist. Ganz besonders stark ist aber diese Erhöhung des Mißbehagens, wenn eine Extrasteuer verlangt wird. Eine besonders erhobene Gebühr wird als etwas ganz

anderes empfunden. Sie hat den Nimbus, wir möchten sagen, des Gerechteren. Das liegt in dem Charakter der Gebühr begründet. Der Pflichtige sieht, z. B. wenn er Straßenreinigungs- oder Kanalisationsgebühren bezahlen soll, die ihm dafür gewordene Gegenleistung vor Augen und ist grundsätzlich viel eher bereit, eine Abgabe zu entrichten. Dagegen wird es schwer fallen, dem Gewerbetreibenden auf seine Frage nach der Begründung der Gewerbesteuer eine ihn befriedigende und überzeugende Antwort zu erteilen. Denn, seien wir ehrlich, die beiden etwas dürftigen Rechtfertigungsgründe, die wir haben auffinden können — Vor-Belastung der Rentenquellen und Vor-Belastung nach dem Interesse — könnten allenfalls ausreichen, den wirklich bevorteilten Gewerbetreibenden von der Notwendigkeit der Zahlung einer besonderen Gebühr, deren Steuerträger er auch sein müßte, zu überzeugen, nicht aber dazu, eine allgemein erhobene, in ihren Sätzen ziemlich beträchtliche Gewerbesteuer gerechtfertigt erscheinen zu lassen. Wenn auch der Masse der Gewerbetreibenden diese feinen Unterschiede nicht klar zum Bewußtsein kommen, so werden doch die in der Steuer liegenden Inkonsequenzen, die eben mit der „Steuer" stehen und fallen und sich deshalb trotz aller Versuche nie ganz werden beseitigen lassen, gefühlsmäßig erfaßt und der daraus fließende Gedanke, „Du zahlst eine Extrasteuer ohne deren Grund recht einsehen zu können," treibt den Pflichtigen immer mehr dazu, sich dieser unbequemen Belastung zu entledigen. Sonst müßte es Wunder nehmen, daß z. B. von den Kreisen der Gewerbetreibenden, die völlig ohne Anlage- und Betriebskapital arbeiten — und es ist ihrer eine beträchtliche Zahl — noch nicht in schärferer Weise gegen die Entrichtung der Gewerbesteuer vorgegangen ist, als durch gelegentliche Proteste der Handelskammern, die sich im übrigen nicht einmal prinzipiell gegen die Gewerbesteuer als Ganzes richten sondern nur gegen die Höhe des Steuersatzes. Ihr Einkommen, daß sie lediglich durch persönliche Arbeitsleistung erzielen, wird von der progressiven Einkommensteuer in demselben Maße, mitunter sogar noch schärfer als das Einkommen aus Lohnarbeit erfaßt, und außerdem haben sie die beträchtliche Gewerbesteuer zu entrichten. Es gibt eben nur einen Erklärungsgrund für diese seltsame Geduld in Steuerangelegenheiten: Letzten Endes sind die Gewerbesteuerzahler nicht auch die Gewerbesteuerträger. Sie wissen, daß sie die nur verauslagten Steuerbeträge von ihren Nachmännern im wirtschaftlichen Verkehr wieder hereinbekommen, ein Umstand, der für die Beurteilung der Gewerbesteuer und ihres Verhältnisses zur Einkommensteuer von ausschlaggebender Bedeutung ist und auf den wir deshalb noch eingehend zurückzukommen haben werden. Insofern ist es sehr bedauerlich, daß die Praxis zur Aufhebung des ursprünglichen Gebührencharakters der laufenden Abgabe vom Gewerbebetrieb gezwungen hat. Letzten Endes aber müssen natürlich immer die steuertechnischen und steuerpraktischen Erwägungen den

Ausschlag geben. Gerade deshalb ist es, solange noch eine Gewerbesteuer im heutigen Sinne besteht, unmöglich, die doch recht erheblichen Konstruktionsmängel dieser Steuer zu beseitigen, die an sich theoretischer Natur sind, deren Beseitigung aber große Umwälzungen in der Gestaltung des Systems nach sich ziehen müßte. Jedoch selbst solche umstürzenden Aenderungen müßten konsequenterweise zur Durchführung gebracht werden, wenn nach menschlichem Ermessen die schließlichen Vorteile die Nachteile überwiegen würden. Allerdings hat man besonders während der letzten 30 Jahre häufig den Versuch gemacht, die Abgabe in ihrer Konstruktion möglichst eng an die tatsächlichen Verhältnisse anzupassen und man hat in gewissen Grenzen auch ganz achtbare Erfolge erzielt, wenn man auch von der Forderung der Theorie, die sich durch ihre rastlose und rührige Tätigkeit ein großes Verdienst um das Zustandekommen der Reformwerke erworben hat, noch weit entfernt ist.[13] Aber es drängt sich immer wieder die Frage auf, ob es überhaupt zweckmäßig ist, am Ausbau und der Durchbildung einer Steuer weiterzuarbeiten, die doch von vornherein zur ewigen Unvollkommenheit verurteilt ist. Allerdings unvollkommen ist jede Steuer, aber doch nicht in dem Maße wie die in Steuerform erhobene Gewerbegebühr. Sollte man nicht auf bequemere Art und Weise mit einfacheren und gerechteren Mitteln die Wirkung erreichen können, die die umständliche Gewerbesteuer erreichen soll?[14]

B 5. Verbesserungsvorschläge für eine Steuer müssen bei ihren Mängeln einsetzen. Die Mängel der Gewerbesteuer finden ihre Begründung einmal in der zwiefachen Zusammensetzung des Gewerbeertrages, zum anderen in der Konstruktion der Gewerbesteuer als Ertragssteuer, als Objektsteuer. Ist schon die zusätzliche Besteuerung des Subjekts-Anteils des Gewerbeertrags an sich nur schwer zu rechtfertigen, so ist gar die Erfassung dieses Bestandteils durch eine Ertragssteuer, die nicht einkommensteuerartig ausgestaltet werden darf (§ 8 Finanzausgleichsgesetz), zu der man also heute noch die Gewerbesteuer in ihrem gesamten Umfange künstlich durch gesetzgeberische Maßnahmen herabzudrücken sucht, steuertheoretisch und auch steuertechnisch gerade als eine Unmöglichkeit zu bezeichnen.

In einem Steuersystem, in dem die Einkommensteuer eine dominierende Stellung einnimmt, wie bei uns, kann der Gewerbesteuer als Ergänzungssteuer nicht einfach von oben her ein bestimmter Steuercharakter aufgepreßt werden. Der Steuercharakter ist notwendig

[13] Vgl. dazu Seite 59 ff.
[14] Darüber eingehend die Schlußbemerkung S. 98 ff.

bedingt durch die tatsächliche Zusammensetzung der Steuerbemessungsgrundlage, an die die Abgabe anknüpft. Die Abgabe ist nach der Bemessungsgrundlage, nicht aber die Bemessungsgrundlage nach der Abgabe einzurichten. Die zwiefache Zusammensetzung des Gewerbeertrags macht daher eine eindeutige Charakterisierung der Gewerbesteuer zur Unmöglichkeit. Soweit der reale Anteil des Ertrages, die Nutzung aus Anlage- und Betriebskapital, ihre Grundlage bildet, ist sie Ertragssteuer, soweit sie an den Ertrag der persönlichen Arbeit des Unternehmers anknüpft, ist sie ein Glied der Personalbesteuerung, dem die äußere Form der Ertragssteuer zu unrecht aufgezwängt wurde.[15] Und da, wie wir bereits erwähnten, der Subjekts-Anteil im steten Wachsen begriffen ist, so steigt auch die Zahl und der Grad der Zugeständnisse, die man an die Forderung nach einer möglichst individuellen Behandlung jedes einzelnen Steuerobjekts machen mußte, weil man sich zur völligen Auflösung der Gewerbesteuer aus finanziellen Gründen nicht entschließen konnte. Theoretisch richtig und konsequent wäre in der Tat nur ein System, das den Subjekts-Anteil der Gewerbesteuer in der entsprechend zu erweiternden allgemeinen Einkommensteuer aufgehen läßt, hier also nur die nach Momenten der subjektiven Leistungsfähigkeit orientierte Einkommensteuer wirken läßt.

Wir führten bereits an, daß vielfach noch heute die Steuergesetze formell ein Abweichen von der Gewerbeertragssteuer nicht zulassen. Trotzdem hat man sich doch überall praktisch den Forderungen der Wirklichkeit nicht verschließen können, um die an sich nicht zu rechtfertigende Doppelbelastung des Subjekts-Anteils des Gewerbeertrags wenigstens einigermaßen den Bedürfnissen anzupassen und tragbar zu gestalten. Man hat dadurch in den Gesetzen selbst den Grundsatz der Objektivität durchbrochen und ist zum Prinzip der Personalsteuer, der Einkommensteuer übergegangen. Die Keile, durch die man den Ring der Objektivität sprengte und notwendig sprengen mußte, als man eine allgemeine Einkommensteuer einführte, waren subjektive Momente, deren man sich als Hilfsmittel bediente. Waren sie zu Anfang nur schwache, prinzipwidrige Zugeständnisse, so mußten sie sich mit der fortschreitenden Entwicklung von Wirtschaft und Technik zwangsläufig zum Hauptmoment in der Bemessung der Gewerbesteuer ausbilden und die objektiven Merkmale in den Hintergrund drängen. So hat sich das Verhältnis beider Bestandteile zueinander im Laufe der Entwicklung umgekehrt, denn die subjektiven Zusätze haben sich aus der Funktion des Supplements zur Grundlage der Gewerbebesteuerung in Wirklichkeit emporgebildet.

Es könnte so auf diese Weise durch systematische Weiterarbeit in der angedeuteten Richtung, wenn auch sehr langsam und über

---

[15] Vgl. M. v. Heckel, Die Stellung der Gewerbesteuer.

schwierige Umwege das Endziel erreicht werden, daß — möchten wir sagen — einer Gewerbesteuer gewissermaßen durch ein Fatum vorher bestimmt feststeht und dem sie notwendig entgegentreiben muß: Das schließliche Aufgehen in der Einkommensteuer, das Hinüberführen aus der Objekt- in die Subjekt-, aus der Ertrags- in die Einkommenbesteuerung. Man wird doch schließlich einmal das starre und unverständliche Festhalten an Steuerschematen, die vor hundert Jahren vielleicht zeitgemäß waren und gegenüber den alten Vermögenssteuern als Fortschritt und Wohltat empfunden werden konnten, notgedrungen aufgeben müssen, weil nur auf diese Weise die zahlreichen individuellen Verschiedenheiten der einzelnen Gewerbe und Reinerträge entsprechend berücksichtigt werden können und der berechtigten Tendenz, die sich seit ca. 30 Jahren in Gesetzgebung und Theorie bemerkbar gemacht hat, die Besteuerung den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vorzunehmen, volle Geltung verschafft werden kann.

Ein genaues Durchdenken des Problems der Gewerbesteuer muß unter den heutigen Verhältnissen ganz besonders dazu führen, schon vom Gesichtspunkt der gerechten Steuerverteilung die Aufhebung der Gewerbesteuer zum mindesten in ihrer Form als Ertragssteuer vom gesamten Gewerbeertrage zu fordern. Inwieweit der finanzielle Gesichtspunkt ein retardierendes Moment darstellen kann und darf, wird später zu prüfen sein.

Professor v. Heckel[16] kommt letzten Endes zu ähnlichem Ergebnis, wenn auch auf anderem Wege. Er will nur eine Vermögenssteuer — Partiale auf das reale Element der gewerblichen Produktion, das Anlage- und Betriebskapital, bestehen lassen, durch die die entsprechende Prägravation durchgeführt werden soll. Alle anderen Aufgaben soll die Einkommensteuer übernehmen, und zwar ohne in irgendeiner Form erweitert zu werden.

Diese radikale Systemgestaltung schwebt v. Heckel vor als das Endprodukt einer langen Entwicklung, als fernes Zukunftsideal; durch systematische Fortbildung soll die schließliche Beseitigung der Gewerbesteuer verlangt werden. Die Vorschläge scheinen uns jedoch einige Mängel zu enthalten, die nicht unwidersprochen bleiben dürfen. Die den Vorschlägen zugrunde liegende Erwägung, daß die besonders zu besteuernde besondere Leistungsfähigkeit der Gewerbetreibenden auf die Mitwirkung des Anlage- und Betriebskapitals bei der gewerblichen Produktion zurückzuführen ist, muß als durchaus zutreffend anerkannt werden; jedenfalls darf die besondere Leistungsfähigkeit nur insoweit einer Ertrags-Gewerbesteuer unterworfen werden. Die darüber hinausgehenden Gewinne werden durch die progressive Einkommensteuer getroffen, von der man neuerdings sogar gesagt hat,

[16] Die Stellung der Gewerbesteuer in der modernen Personalbesteuerung.

daß sie — eben wegen dieser Progression — die Tüchtigkeit mit einer exorbitanten Abgabenauferlegung bestrafe. Wo aber bleibt bei dieser Zusammensetzung des Abgabensystems die allgemein als gerecht und notwendig anerkannte Vorbelastung der Gewerbetreibenden „nach dem besonderen Interesse," die in jedem Fall ohne den Nachweis besonderer Leistungsfähigkeit erhoben werden muß? Sie kann nicht in der übrig gebliebenen Vermögensteuer mit einbegriffen sein, denn das Anlage- und Betriebskapital bildet keine Grundlage für die Bemessung besonderer Vorteile, die gezogen, oder besonderer Lasten, die einem Gemeinwesen durch den Gewerbetreibenden verursacht werden. Unter den heutigen Wirtschaftverhältnissen kann für diesen letzten Teil der Gewerbesteuer nur der Reinertrag des Unternehmens eine einigermaßen brauchbare Bemessungsgrundlage abgeben. Eine so weitgehende Auflösung wie sie v. Heckel wünscht, würde eine erhebliche Bevorteilung der Zwischenhändlerkreise (der sog. Schieber) bedeuten, die vielfach völlig ohne nennenswertes Anlage- und Betriebskapital arbeiten. Die Beibehaltung einer Kopf- oder Lohnsummensteuer neben der Gewerbe-Vermögenssteuer würde bei der angedeuteten Regelung nur eine Verschärfung der Mängel bringen können.

B 6. Unter den gegenwärtigen Wirtschaftsverhältnissen tritt ein ganz neues Moment auf, das unbedingte und schnellste Reformierung der Gewerbesteuer erheischt, aber von einem anderen Gesichtspunkt aus als die bereits angeführten Gründe. War für v. Heckel z. B. noch die Tatsache der Doppelbelastung der Gewerbetreibenden unumstößliche Voraussetzung für seine Reformvorschläge, so sind doch heute an eine Reformarbeit bedeutend weitergehende Anforderungen zu stellen, da die Heckel'schen Voraussetzungen unter den heutigen Wirtschaftsverhältnissen u. E. gefallen sind.

Es ist daher zunächst die Frage zu untersuchen: Stellt denn überhaupt heutzutage die Erhebung einer besonderen Abgabe vom Ertrage des Gewerbebetriebs neben der allgemeinen Einkommensteuer noch eine Doppelbelastung des Standes der Gewerbetreibenden dar?

Eine formelle Doppelbelastung ist durch das Nebeneinanderbestehen der Ertragssteuer und der Personalsteuer ohne weiteres gegeben. Die Frage ist nur, ob und eventuell inwieweit diese formelle Doppelbelastung auch eine materielle ist, d. h. ob und inwieweit der betreffende Steuerpflichtige wirklich zweimal mit demselben Ertrag zur Steuer herangezogen wird und sie auch wirklich zahlt. Ihren Steuercharakter hat die Gewerbesteuer stets in allen Stufen der Entwicklung, die sie seit ihrer Einführung durchlaufen hat, ganz zweifellos beibehalten, so daß insofern durch Verbindung mit der Personalsteuer eine materielle Doppelbelastung der Gewerbetreibenden gegeben sein würde. Nun aber spielt ein sehr schwieriger und verwickelter, letzten Endes aber ausschlaggebender Fragenkomplex, den wir oben schon an-

deuteten, in diese Probleme hinein: Können etwa — und wenn ja, inwieweit — die Gewerbesteuern auf Käufer und Verbraucher der Erzeugnisse der gewerblichen Produktion fortgewälzt werden? Würde es gelingen nachzuweisen, daß eine vollständige Fortwälzung erfolgt, so hätten wir es nicht mehr mit einer direkten sondern tatsächlich mit einer indirekten Steuer zu tun, die für den Pflichtigen nur eine Auslage bedeuten würde, welche er auf seine Warenpreise aufschlägt und vom Konsumenten zurückerstattet erhält. In Verbindung mit der allgemeinen Einkommensteuer würde dann eine materielle Doppelbelastung der Gewerbetreibenden nicht mehr vorliegen.

— Wir glauben die Frage der Fortwälzung und die damit zusammenhängenden Untersuchungen wegen ihres stark theoretischen Charakters noch in diesem Teil der Arbeit behandeln zu müssen. Die praktisch-politische Seite, vor allem die sich ergebenden Reformvorschläge werden im Schlußteil der Arbeit erörtert werden. —

Der theoretischen und praktischen Untersuchung der Ueberwälzung wird immer eine große Bedeutung beigemessen werden müssen. Auch manches finanzpolitisch erprobte und volkswirtschaftlich richtig erscheinende Steuersystem wird auf Grund der Ergebnisse dieser Untersuchung wichtige Aenderungen anzubringen haben, denn die schließliche Verteilung ist das Wesentliche. Allerdings wird man bei der Ermittlung der Wirkungen der Steuer auf die endgültige Verteilung der Steuerlast auf ungeahnte Schwierigkeiten stoßen und man wird sich mit dem Versuch einer möglichst genauen Ermittlung dieser Wirkungen begnügen müssen. Aber man darf da nicht stehenbleiben, sondern muß von Zeit zu Zeit das System in dieser Beziehung einer erneuten Prüfung unterziehen, um die eventuell veränderten Zeit- und Wirtschaftsverhältnisse zu berücksichtigen; man doktert sonst an dem bestehenden System herum, ohne je etwas Vollkommenes zu erreichen.[17]

Die natürliche Tendenz, sich im Kampf ums Dasein zu behaupten und möglichst günstig abzuschneiden, läßt jeden danach trachten, die auf ihn entfallene Steuerlast im allgemeinen Preiskampf soweit wie irgend möglich auf andere zu überwälzen. An sich ist jede Steuer überwälzbar. Lotz[18] bemerkt sehr richtig, daß von der Meinung, es gäbe gewisse Steuerarten, die auf dem Steuerzahler stets liegen bleiben und nicht weitergewälzt werden könnten, heute eigentlich nur die Annahme übriggeblieben ist, daß eine Nachlaß- und Erbschaftssteuer und eine jährlich auf Grund genauer Fassionen veranlagte allgemeine Einkommensteuer mit wechselnden Sätzen, allenfalls auch eine Vermögenssteuer am wenigsten weitergewälzt werden können. Indes das Leben ist auch in diesen Fällen reich an Ueberraschungen. Das Maß

[17] Vgl. v. Schall in Schönbergs Handbuch, 3. Bd. I., Finanzwissenschaft S. 235 ff.
[18] Finanzwissenschaft S. 222.

der Ueberwälzbarkeit hängt somit ab: einmal von der Natur der betreffenden Steuer, zweitens aber in entscheidender Weise von den jeweiligen Organisationsverhältnissen der Wirtschaft.

Von allen direkten Steuern sind die Ertragssteuern als Steuern, die nach objektiven Merkmalen oder nach der Größe der Erträge bemessen werden, am leichtesten überwälzbar; denn durch diese Berechnungsart läßt sich der etwaige Betrag der Steuer für die Preiskalkulation schon im voraus abschätzen und als Produktionskostenelement verwenden. Dazu kommt, was Adolf Wagner[19] hervorgehoben hat, daß von jedem wirtschaftlich denkenden und rechnenden Steuerpflichtigen die Ertragssteuern ebenso wie die Verbrauchssteuern regelmäßig (im Gegensatz zur Einkommen- und Vermögenssteuer) zu seinen Geschäftsauslagen oder zu denjenigen Produktionskosten gerechnet werden, welche auf der Erwerbung des schließlich erst nach ihrem Abzug verbleibenden Einkommens lasten. Könnte eine solche Ueberwälzung schon in einem Ertragssteuersystem auftreten, wieviel eher im kombinierten System, in dem die Ertragssteuer als Extrabelastung erscheint und empfunden wird.

Von allen bei uns erhobenen Ertragssteuern eignen sich wieder die Gewerbesteuern am besten zur Ueberwälzung, denn es ist klar, daß einmal ganz allgemein vom Handel und überhaupt den kaufmännisch rechnenden Unternehmungen jeder Art die Ueberwälzung leichter durchgesetzt werden kann als von anderen Berufen[20] und zweitens begünstigt auch gerade die (leider notwendige) unvollkommene Konstruktion unserer Gewerbesteuer die Fortwälzung in starkem Maße. Wäre sie eine wirklich gleichmäßige allgemeine Gewerbesteuer oder würde sie wenigstens diesem Gewerbesteuerideal näher kommen als sie es tatsächlich tut, so würde das der Fortwälzung erhebliche Schwierigkeiten in den Weg legen müssen.

Rein objektiv, theoretisch betrachtet, ist also die Fortwälzung der Gewerbesteuer sehr wohl möglich, praktisch jedoch nur, wenn — und das ist das Entscheidende — die tatsächlichen Wirtschaftsverhältnisse für diesen Prozeß günstig liegen. Und das ist bei uns in der Tat der Fall. Nicht etwa erst in jüngster Zeit, die Entwicklung hat sich bereits seit Jahrzehnten angebahnt. Die Tendenz zum wirtschaftlichen Zusammenschluß, zur Kartell- und Genossenschaftsbildung ist allgemein. Die freie Konkurrenz ist bei uns tatsächlich vollständig ausgeschaltet. Wir haben eine monopolistische Beherrschung des Marktes durch die Produzenten und Verkäufer bzw. ihre Organisationen. Es gibt keinen Schuster und keinen Schankwirt, dem nicht die genau kalkulierten Preise von seiner Organisation vorgeschrieben würden. Jeder Verstoß gegen diese Festsetzungen wird mit Ausschluß von der Lieferung geahndet. Man könnte wohl daraus folgern, daß doch gerade diese Preisvor-

[19] Finanzwissenschaft Bd. 2, S. 362.
[20] Vgl. Ad. Wagner, a. a. O., S. 362.

schriften einen Aufschlag und damit die Fortwälzung der Steuer verhinderten; allerdings, einen Preisaufschlag von seiten der Kleinhändler. Aber die Steuern sind bereits in die Tarifpreise wohlweislich einkalkuliert. Das beweist die Tatsache, daß mancher Kleinhändler wohl in der Lage und auch bereit wäre, unter dem Tarifpreis und trotzdem noch mit ausreichendem Verdienst zu verkaufen. Nur die Furcht vor der ihm dann durch die Lieferanten drohenden Existenzvernichtung hält ihn davon ab. Dabei erfolgt diese vorsorgliche Preiskalkulation durch die übergeordneten Verbände (ausgenommen vielleicht nur die Innungen) aus rein egoistischen Motiven, um sich einen leistungsfähigen Kreis von Kleingewerbetreibenden als Abnehmer zu erhalten.

Die Frage der Fortwälzung ist und bleibt eben vor allem eine Frage der wirtschaftlichen Macht. Diese allein, nicht das Steuergesetz entscheidet, wer letzten Endes die Güter entbehren muß, die von der Staatsgewalt im Wege der Steuer nach ihren Verteilungsgesichtspunkten eingehoben werden. Die Fortwälzung kann nur gelingen, wo es möglich ist, eine Einschränkung des in Betracht kommenden Angebots vorzunehmen, so daß ein nunmehr kleineres Angebot der gleichen Nachfrage gegenübersteht, wodurch eine Preiserhöhung erreicht wird.[21] Gemeinsames, gleichartiges Vorgehen der Pflichtigen in bezug auf die Regelung der Produktion und des Absatzes sind natürlich Voraussetzung fürs Gelingen. Wann aber war das leichter und gebräuchlicher als in unserer Zeit? Die Preise sind heute nicht mehr das Ergebnis von Angebot und Nachfrage, sie werden festgesetzt, sie bilden sich nicht mehr selbst oder richtiger: Das Verhältnis von Angebot und Nachfrage wird festgesetzt und damit dementsprechende Preise. Daß dabei die Steuer eingerechnet wird — neben den Verbrauchssteuern zum mindesten die Gewerbesteuern — (eine Ueberwälzung der Einkommensteuer wollen wir als nicht vorhanden annehmen[22]) — wird heute niemand mehr ernstlich bestreiten wollen und können.

Begünstigt werden die Abwälzungsvorgänge dadurch, daß heute die Gewerbesteuer nicht nach der Leistungsfähigkeit der Pflichtigen sondern nach dem Bedarf der öffentlichen Körperschaften festgesetzt wird.[23] Das hat zur Folge, daß sich die Gewerbetreibenden gezwungen sehen, ihrerseits ihre Leistungsfähigkeit nach dem Bedarf der Steuergläubiger einzurichten, d. h. die von ihnen verlangten Beträge von anderen wieder hereinzuziehen, die Steuern fortzuwälzen.

Einzelnachweise über Fortwälzungsvorgänge zu führen, wäre sinn- und zwecklos; denn erstens kann es — wenn überhaupt — doch nur sehr schwer und unvollkommen gelingen, diese feinen und

---

[21] Vgl. Lotz, a. a. O., S. 222.

[22] Tatsächlich wird gegenwärtig infolge des Vorauszahlungssystems auch der größte Teil der Einkommensteuer fortgewälzt.

[23] Im öffentlichen Haushalt richten sich die Einnahmen nach den Ausgaben.

komplizierten Prozesse zu belegen und zweitens würde ein solcher gelungener Nachweis in einer Reihe von Fällen für die Gesamtheit nichts beweisen dürfen.

Welches Bild der Gewerbesteuer ergibt sich bei Berücksichtigung dieser Umstände? Aus der direkten Steuer ist eine indirekte geworden, die von den Kreisen der Verbraucher getragen wird, dem sie auslegenden Gewerbetreibenden erstattet wird von den Konsumenten nach dem Maße ihres Verbrauches, wodurch natürlich wieder die kleineren Einkommen in viel stärkerem Maße belastet werden als die größeren. Von den kleineren Einkommen wandern unter unseren gegenwärtigen Verhältnissen (unter Ausschluß des Mietzinses, der zu 90 v. H. der Deckung anderer Steuern dient) sicher 100 v. H. des Restes an Handel und Gewerbetreibende für notwendigen Lebensunterhalt und tragen so diese 100 v. H. zur Aufbringung der Gewerbesteuern bei; je höher das Einkommen, desto größer offenbar dieser Prozentsatz. Die trüben Erfahrungen der Inflation bestimmen noch heute die Masse der Bevölkerung, die kärglichen Einnahmen sofort zu verausgaben. In welcher Form sie auch verausgabt werden, immer werden sie prozentual zur Aufbringung der Gewerbesteuern beitragen. Für einen Vergleich kann selbstverständlich nur das für den notwendigsten Lebensunterhalt verbrauchte Einkommen in Frage kommen, natürlich unter Berücksichtigung einer angemessenen Bedürfnissteigerung in den höheren Einkommensklassen. Es werden allerdings auch große Teile des das Existenzminimum übersteigenden Einkommensbetrages der hohen Gruppen an Gewerbetreibende fließen und zur Erstattung der Gewerbesteuern beitragen — so werden die Gewerbesteuern der Luxusartikelgeschäfte ausschließlich aus den Kreisen der großen und größten Einkommen erstattet werden — aber darauf kann man nicht mit Sicherheit rechnen, denn es kann hier ganz besonders die Preiserhöhung in Form von Absatzverringerung auf die beteiligten Produzenten und Arbeiter zurückwirken. Uns interessieren in diesem Zusammenhange zunächst nur die Einkommensteile, die unbedingt an Gewerbetreibende werden fließen müssen. — Die Gewerbetreibenden selbst tragen also zur Aufbringung der Gewerbesteuer tatsächlich nur insoweit bei, als sie selbst als Konsumenten auftreten —.

Was ist die Gewerbesteuer in ihren Auswirkungen betrachtet tatsächlich geworden? Eine indirekte Verbrauchsabgabe auf sämtliche Artikel des Handelsgewerbes einschließlich der Lebensmittel und sie vereinigt gerade deshalb alle die Nachteile auf sich, die gegen indirekte Lebensmittelsteuern überhaupt sprechen.

Der Anteil der Erträgnisse der indirekten Besteuerung an den Gesamtsteuereinnahmen, der prinzipiell wegen der starken Gefahrenmomente nur ein geringer sein sollte, ist bei uns sowieso schon in letzter Zeit in beängstigender Weise angeschwollen. Wir führen Berlin als Beispiel an. Es wurde schon gelegentlich erwähnt, daß der Vor-

kriegsetat der Reichshauptstadt mit 180 Mill., der Nachinflationsetat mit 300 Mill. Mark balancierten. Vor dem Kriege wurde $^1/_{17}$ der Etatssumme durch indirekte Steuern aufgebracht, also etwa 10,5 Mill. Mark. Heute werden — wie der Berliner Kämmerer neulich zugeben mußte — $^1/_3$ der Haushaltssumme, also 100 Mill. Mark, auf diesem Wege erhoben. Hierin ist noch nicht einmal der vom Reich den Gemeinden zur Stärkung ihrer Leistungsfähigkeit überwiesene Anteil am Umsatzsteueraufkommen eingerechnet, da die Umsatzsteuer als Dotationssteuer nicht zu den Kommunalsteuern gerechnet werden darf. — Und dazu kommt nun noch die „indirekte" Steuer vom Gewerbebetriebe. Sie beträgt etwa 20 v. H. des Gesamtsteueraufkommens = 60 Mill. Mark, so daß tatsächlich gegenwärtig mindestens 160 Mill. Mark, d. h. über die Hälfte des Gesamtaufkommens auf indirektem Wege erhoben werden. Ein ganz unhaltbarer Zustand.

Was ist aus den besonderen Aufgaben und Funktionen geworden, die der Gewerbesteuer als von ihr allein erfüllbar überwiesen worden waren? Vorbelastung des im Gewerbeertrag erscheinenden Besitzeinkommens, Vorbelastung nach dem besonderen Interesse? Sie sind illusorisch. Denn diese Lasten gerade werden auf die Verbraucherkreise fortgewälzt, auf die Kreise, die absolut nicht die geringste Veranlassung haben können, auch nur einen Pfennig als Ausgleich für die besonderen Vorteile der Gewerbetreibenden zu entrichten. Die überwälzte Gewerbesteuer stellt tatsächlich für die Verbraucherkreise ein Zwischending zwischen einer Einkommensteuer und einer zweiten Umsatzsteuer dar, die ihnen allerdings nicht zum Bewußtsein kommt, mit der sie aber immer rechnen müssen und die stets zum mindesten dieselbe Höhe behält, wenn sie nicht gar anwächst. Und was aller Unmöglichkeit die Krone aufsetzt: da man den Gewerbetreibenden nicht nachweisen kann, daß sie die Gewerbesteuer in ihre Preise einkalkulieren, daß sie sie tatsächlich überwälzen, so muß man die Abgabe als Geschäftsunkosten anerkennen und somit den Pflichtigen den Abzug vom Roheinkommen zwecks Veranlagung zur Einkommensteuer gestatten.[24] Die Gewerbetreibenden ziehen sich als einen nicht unbedeutenden Betrag als Geschäftsunkosten ab, die sie in Wirklichkeit nie gehabt haben, die sie zwar ausgelegt, aber nicht endgültig getragen haben, und versteuern den Rest nach Abzug der übrigen tatsächlichen Unkosten zur Einkommensteuer. Im Interesse der Verbraucherschaft, im Interesse einer gerechten Besteuerung der Masse der Einkommensteuerpflichtigen ist aus diesen Gründen eine möglichst weitgehende Abhilfe durch eine Reform vom Gesetzgeber unbedingt zu fordern. Wie diese Umgestaltung durchzuführen wäre, werden wir im Schlußteil unserer Untersuchung zu erörtern haben. — — —

[24] Vgl. unsere heutige Einkommensteuer.

B 7. Nur mit genauer Not hat die Abhandlung bis zu diesem Punkte geführt werden können, ohne eines Faktors zu gedenken, der auf das Verhältnis von Gewerbesteuer und allgemeiner Einkommensteuer von maßgebendem Einfluß ist, das ist die Wahl des Steuergläubigers. Bisher haben wir die Darlegungen ganz allgemein gehalten. Die Berücksichtigung der verschiedenen Steuergläubiger bringt — immer vom Gesichtspunkt der Steuerverteilung aus — eine Aenderung in den Aufgaben und Funktionen der einzelnen Steuern mit sich und dadurch auch eine Verschiebung des Verhältnisses der zu untersuchenden Steuerarten zueinander. Wir haben daher an dieser Stelle mit einigen Worten auf diese Probleme einzugehen.

Als rivalisierende Steuergläubiger treten der Staat und die ihm untergeordneten Zwangsgemeinschaften, insbesondere die Gemeinden, auf. Der Staat weist den Gemeinden auf der einen Seite gewisse Verwaltungsgebiete zur Erledigung zu, woraus für ihn auf der anderen Seite die Verpflichtung entsteht, für genügende Einnahmen zur Durchführung dieser Aufgaben seitens der Gemeinden Sorge zu tragen. Die Wahl der den einzelnen Steuergläubigern zuzuweisenden Steuerquellen und die Entscheidung darüber, bis zu welchem Grade diese Steuerquellen zur Deckung des Gesamtbedarfs heranzuziehen sind, hängt von der Beantwortung der Frage nach den für die Regelung der Besteuerung im Bereich der einzelnen Steuergläubiger leitenden Grundsätzen ab.

Wir hatten schon mehrfach Gelegenheit hervorzuheben, daß für die Staatsbesteuerung sich der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit — heute ziemlich allgemein anerkannt — als oberstes Besteuerungsprinzip konsolidiert hat. Damit ergibt sich als Haupteinnahmequelle für den Staat die Steuer, die allein restlos nach diesem Grundsatz erhoben werden darf und kann:[25] Das ist die allgemeine Einkommensteuer. Wir haben hervorgehoben h e u t e, denn die

---

[25] Diese theoretische Betrachtung läßt sich für die Vorkriegszeit ohne weiteres auf die damaligen preußischen Verhältnisse anwenden und findet ihre volle Bestätigung. Die Haupteinnahmequelle des preußischen Staates war die allgemeine Einkommensteuer. Für die Anwendung auf die Nachkriegsverhältnisse ist die Berücksichtigung der Verschiebung der Machtverhältnisse vom alten „Staat" auf das neue „Reich" erforderlich. Ohne die obige Betrachtung irgendwie zu vergewaltigen, kann in ihr an die Stelle des Wortes „Staat" das Wort „Reich" treten: denn es sind die Bezeichnungen Staat und Gemeinde ganz allgemein für die Kennzeichnung des Verhältnisses des höheren Verbandes zum niederen Verbande gewählt worden. H e u t e paßt also zur obigen Betrachtung zwar nicht mehr der preußische, wohl aber der Reichshaushaltsplan, jedenfalls der Haushaltsplan des höheren Verbandes.

(Haushaltsplanmäßig ist die allgemeine Einkommensteuer zur Zeit eine Haupteinnahmequelle des Reichs, wenn auch gegenwärtig dem Reich tatsächlich nur etwa ein Drittel des Aufkommens verbleibt. Mit dem 1. 4. 1927 — Beginn der Gemeindezuschläge zur Reichseinkommensteuer — wird dieser Ausnahmezustand beendet sein.)

in der Person des Steuerzahlers vereinigte Leistungsfähigkeit konnte erst durch die personale Einkommenbesteuerung erfaßt werden, nachdem sich in den letzten Jahrzehnten unter der herrschenden Wirtschaftsordnung der Uebergang der Produktionsmittel und ihrer Erträge in das Eigentum einzelner Personen in steigendem Maße vollzog und dadurch diese Erträge zu Einkommensteilen der betreffenden Personen geworden waren. Gebührenartige Einnahmen haben danach für den Staat grundsätzlich keine Berechtigung.

Nicht so eindeutig ist die Regelung in der Besteuerungspolitik der Gemeinden. Es hat hier scharfe Kämpfe gegeben.

Die radikalsten Forderungen gingen dahin, die direkten Personalsteuern völlig „für die allgemeinen innerpolitischen und Kulturaufgaben des Staates zu reservieren", den Gemeinden aber als den Pflegern der rein lokalen und wirtschaftlichen Interessen solche Steuern zu überweisen, die die einzelnen Kategorien der Gemeindeangehörigen nach dem Maße ihres Interesses an den Gemeindeleistungen, d. h. nach dem Grundsatz von Leistung und Gegenleistung zu erfassen gestatten, — die Realsteuern. Eine solche vollkommene Scheidung ist theoretisch nicht haltbar; denn sie hat eine entsprechende Aufgabenverteilung zwischen Staat und Selbstverwaltungskörperschaften zur Voraussetzung. Diese Voraussetzung aber ist keineswegs gegeben. Staat und Kommunen arbeiten bekanntlich vielfach in enger Verbindung an der Erfüllung gleichartiger Aufgaben.

Für die Besteuerung des Realitätenbesitzes als alleiniger Quelle der direkten Gemeindesteuern wird auch häufig noch ein rein praktischer Grund angeführt, der jedoch ebenfalls nicht völlig durchschlagend sein kann. Man sagt, daß die Ergebnisse der Einkommensteuer teils wegen der Beweglichkeit der Bevölkerung, teils infolge der geringen Stabilität der wirtschaftlichen Konjunktur großen Schwankungen unterworfen seien und daß diese Schwankungen von den Gemeindeverbänden verhältnismäßig früher und stärker als vom Staat empfunden würden. In Zeiten wirtschaftlichen Niedergangs aber eigneten sich Einkommensteuern am wenigsten zu einer schärferen Anspannung.

Diese Argumente mögen für die Landgemeinden zutreffen, für die „der Zug zur Stadt" auch in dieser Richtung — wenn auch nicht mehr so scharf wie in früheren Jahren — eine Schädigung bedeutet. In den Städten untereinander dagegen pflegt sich Ab- und Zuwanderung, wie die Statistik erweist, zum mindesten die Wage zu halten, wenn nicht gar mit einem Zuwanderungsüberschuß zu rechnen ist. Aber selbst im Fall einer starken Schwankung in den Städten könnten die erwähnten steuerpraktischen Momente höchstens eine Ueberweisung der Grund- und Gebäudesteuer an die Kommunalkörperschaften rechtfertigen, nicht aber der Gewerbesteuer. Denn was in bezug auf die Schwankungen der Ergebnisse der Einkommensteuer gesagt wurde, gilt unter den heutigen Wirtschaftsverhältnissen in gleichem Maße von der Gewerbesteuer. Zum

überwiegenden Teil bilden die Erträge für sie die Bemessungsgrundlage, ja, es müssen sogar neuerdings die Grundlagen der Einkommensteuer in der Gewerbebesteuerung Verwendung finden.[26] Geht die Einkommensteuer in ihren Erträgen zurück, so gehen auch die Gewerbesteuererträge zurück; denn die Gewerbesteuer ist ja tatsächlich keine Realsteuer mehr, die an das von der wirtschaftlichen Konjunktur so gut wie unberührt bleibende Objekt anknüpft. Sie ist nichts Halbes und nichts Ganzes, sie ist ein Zwittergebilde in der äußeren Form einer Objektsteuer. Im übrigen ist das Argument der Ertragsschwankungen ein in der Theorie stets mit Vorliebe ins Feld geführter Faktor. Die Praxis hat jedoch durch die Statistik den Beweis erbracht, daß nur mit ganz wenigen unbedeutenden Ausnahmen die Erträge aller direkten Steuern von Jahr zu Jahr nicht nur absolut sondern auch relativ gestiegen sind.[27] Eine ausschließliche Beschränkung der Kommunalbesteuerung auf Realsteuern vermag so für die Deckung ihres Finanzbedarfs auf die Dauer nicht zu genügen und entspricht weder dem Wesen der Gemeinden noch ihren heutigen Aufgaben.

Auf der anderen Seite wird den Gemeinden das Recht bestritten, allein für sich die Besteuerung gewisser Einwohnergruppen nach dem Grundsatz von Leistung und Gegenleistung vorzunehmen; zum mindesten sollte dem Staate aus den Erträgen ein bestimmter Prozentsatz verbleiben. Diese Forderung wird teils mit dem Abhängigkeitsverhältnis der Gemeinden vom Staate begründet. Die Gemeinden selbst verursachen dem Staat besondere Ausgaben, durch die sie überhaupt erst in den Stand gesetzt werden, besondere Aufwendungen für gewisse Teile der Bevölkerung zu machen, so daß auf diesem indirekten Wege dem Staate ein Teil der daraus fließenden besonderen Einnahmen gebührt. Teils gewähren auch staatliche Einrichtungen direkt gewissen Einwohnergruppen besondere Vorteile, woraus auch für den Staat das Recht hergeleitet wird, gebührenartige Einnahmen zu erheben. Diese Forderungen schießen auf der anderen Seite über das vernünftige Ziel hinaus. Man sollte durch solche kleinlichen Eifersüchteleien nicht die großen Zusammenhänge aus dem Auge verlieren.

Heute noch muß prinzipiell nachdrücklich die mittlere Richtung als richtig vertreten werden, die da betont, daß Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und Besteuerung nach Leistung und Gegenleistung nicht einander ausschließende Gegensätze sind.[28] Beide Grundsätze haben in der gemeindlichen Besteuerungspolitik Anwendung zu finden, und zwar geht prinzipiell die Besteuerung nach dem Interesse, soweit anwendbar, der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit voran. Die aus den Aufgaben der Gemeinden erwachsenden Lasten, die im Inter-

[26] § 5 der V. O. über die Gewerbesteuer v. 23. 11. 1923 (G. S. S. 519).
[27] Vgl. dazu die im Anhang befindlichen Kurven.
[28] Vgl. v. Reitzenstein in Schönbergs Handbuch, 3 Bd. II, Kommunalfinanzen, S. 102 ff.

esse der Allgemeinheit liegen und der Gesamtheit zugute kommen — und das ist in Wahrheit der größere Teil der gemeindlichen Aufwendungen —, sind von der Gesamtheit der Gemeindeangehörigen nach dem allgemeinen Maßstab ihrer Leistungsfähigkeit aufzubringen. Dafür kann unter den gegenwärtigen Wirtschaftsverhältnissen überhaupt nur die allgemeine Einkommensteuer in Betracht kommen. An sich primär, und zwar nach Maßgabe des besonderen Interesses, wären aus dem Gesamtbedarf auszuscheiden die Abgaben, die für Leistungen erhoben werden, welche den Wert gewisser Gemeindeobjekte erhöhen und damit dem Grund- und Hausbesitz und den Gewerbebetrieben besonders zugute kommen. Dazu sind allein Realsteuern zu gebrauchen, denen — ihrem Wesen entsprechend — der jeweilige Wert des Objektes als Bemessungsgrundlage dient. Sobald sie aber ihre innere Berechtigung, als Realsteuer zu gelten, verloren haben — wie heute teilweise die Gewerbesteuer —, können sie auch nicht einmal mehr mit Erfolg, zumal bei Abwälzung, zur Prägravation des Realitätenbesitzes in der Gemeinde herangezogen werden, da dann nicht mehr die Bemessung nach Leistung und Gegenleistung, sondern die Bemessung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der oberste Grundsatz werden muß; es sei denn, daß die Gewerbesteuer nach ihren Aufgaben in ihre Teile aufgelöst wird und dadurch künstlich für die entsprechenden Teile der Objektsteuercharakter gewahrt werden und der erforderliche Bemessungsgrundsatz in Wirksamkeit treten kann.

Wir erkennen, daß die Wahl der Steuergläubiger auf die Stellung der Steuerarten im System und auch zueinander von entscheidender Bedeutung ist.

In der Staatsbesteuerung obliegt den Realsteuern im kombinierten System, d. h. bei unvollkommenen Formen der Besteuerung des personalen Einkommens die Aufgabe, als ergänzende Glieder behufs einer wenigstens annähernden Erfassung der steuerlichen Leistungsfähigkeit der Pflichtigen zu dienen. Neben einer voll durchgebildeten Personal- bzw. Einkommenbesteuerung, die für sich in Anspruch nehmen muß, die steuerliche Leistungsfähigkeit in angemessener Abstufung auch bezüglich des fundierten Einkommens zu berücksichtigen, kann natürlich in der Staatsbesteuerung für nebenher noch zu erhebende Objektsteuern kein Platz sein.[29] Sie würden in diesem Fall eine doppelte Vorbelastung des Realitätenbesitzes bedeuten müssen.

In der Kommunalbesteuerung ist nach dem oben Ausgeführten die Stellung der Realsteuer an sich und zur Einkommensteuer prinzipiell eine ganz andere als in der Staatsbesteuerung (unter der Voraussetzung, daß die Gemeinde bezüglich der Einkommensteuer nur auf Zu-

[29] Vgl. Fußnote 25; Seite 37.

schläge zur Staatssteuer angewiesen ist). Das Verhältnis beider Steuerkategorien zueinander ist hier — theoretisch betrachtet — ein umgekehrtes. Die Realsteuern spielen die Hauptrolle, denn die Gemeindebesteuerung soll vorzugsweise auf der Erfassung derjenigen Objekte beruhen, die mit ihr in einer unzertrennlichen Verbindung stehen und daher die sicherste Fundierung des Gemeindehaushalts bilden. Die Gemeindeeinkommensteuern kommen nur nebenbei als Ergänzung in Betracht, wenn sie auch — darüber hat man sich von Anfang an nicht getäuscht — absolut einen höheren Ertrag bringen mußten als die Objektsteuern, weil eben von jeher die Allgemeinaufgaben umfangreicher — wenn auch minder zahlreich — waren als die Spezialaufgaben.[30]

In der Kommunalbesteuerung haben die Realsteuern in gewisser Hinsicht einmal dieselben Aufgaben zu erfüllen wie im kombinierten Staatssteuersystem einschließlich der Prägravation des fundierten Einkommens; denn daß diese Einkommenskategorie sowohl in der Staatsbesteuerung als auch in der Kommunalbesteuerung einer vorzugsweisen Belastung zu unterwerfen ist, darüber kann kein Zweifel bestehen; es ist nur die mehr finanztechnische Forderung einer diesbezüglichen engen Fühlungnahme beider Steuergläubiger zu erheben zwecks Vermeidung einer Ueberspannung. Daneben aber haben die Realsteuern in der Kommunalbesteuerung den durch die kommunalen Funktionen vorzugsweise bevorteilten Realbesitz mit einem vorzugsweisen Anteil zu den allgemeinen kommunalen Lasten heranzuziehen.

Wir wollen, um ein Mißverständnis nicht aufkommen zu lassen, nochmals hervorheben, daß diese Einstellung natürlich nur insoweit Berechtigung und damit Gültigkeit hat, als man es mit wirklichen Realsteuern zu tun hat. Sobald diese Prämisse fällt, werden die Verhältnisse ganz anders zu beurteilen sein.

Setzen wir den Fall, wir hätten keine Realsteuern mehr, sei es, daß sie durch Gesetz abgeschafft würden oder ihren Charakter als Realsteuern auf irgendeine Weise tatsächlich eingebüßt hätten. Wie könnten die ihnen in der Kommunalbesteuerung auferlegten Funktionen dann zur Durchführung gebracht werden? Der einfachste Weg zur Erreichung der Vorbelastung des fundierten Einkommens und damit der besonderen Leistungsfähigkeit wäre zweifellos ein von den Gemeindekörperschaften festzusetzender prozentualer Zuschlag zur staatlichen Vermögenssteuer. Die Gemeinden würden sich zwar mit Händen und Füßen gegen einen Ausbau des Zuschlagsystems, gegen eine Verkleinerung ihrer Steuer„autonomie“ sträuben, aber darauf dürfte unter solchen Umständen natürlich keine Rücksicht genommen werden; denn die Verpflichtung zur möglichst gerechten Belastung des Steuerpflichtigen ist die primäre.

---

[30] Vgl. die Kurven im Anhang.

Wie aber stünde es — theoretisch betrachtet — mit der Vorbelastung nach dem besonderen Interesse? Untersuchen wir zunächst die Verhältnisse bei der Gewerbesteuer als der uns speziell interessierenden Abgabe. Eine besondere Gewerbegebühr würde bezüglich der Festsetzung der Bemessungsgrundlage auf dieselben Schwierigkeiten stoßen müssen wie die Gewerbesteuer selbst. Man würde nicht umhin können, zu diesem Zweck wieder auf den Gewerbeertrag, d. h. das gewerbliche Einkommen, und zwar das gesamte gewerbliche Einkommen zurückzugreifen. Es bietet immer noch die größte Gewähr einer einigermaßen gerechten Erfassung und in der Mehrzahl der Fälle die den Tatsachen am meisten entsprechende Grundlage. Man würde allerdings wieder mit dem Satz operieren müssen, daß das kleinere Einkommen das geringere Interesse bzw. die geringeren Lasten bedeute, aber diese Methode ist eben von mehreren Uebeln das kleinste. Und in der Mehrzahl der Betriebe hat sie ja auch eine gewisse Berechtigung; denn ein dauernder Widerspruch zwischen der Leistungsfähigkeit und dem Interesse kann nicht bestehen. Die Bemessung würde dann nach dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit erfolgen müssen, so daß für den übrigbleibenden Teil der Gewerbesteuer der Objektsteuercharakter vollkommen aufgehoben wäre.

Zusammenfassendes Ergebnis des I. Teils.

§ 8. Die Gewerbetreibenden tragen eine materielle Doppelbelastung nicht. Sie zahlen tatsächlich nicht mehr Steuern als ein Gehalts- oder Lohnempfänger. — Das Prinzip der gerechten Steuerverteilung fordert nach wie vor eine Heranziehung ihrer zusätzlichen Leistungskraft. Eine gerechte und angemessene Erfassung wäre an sich nur möglich durch Erhebung einer besonderen Gewerbegebühr. Die Durchführung muß leider scheitern an der Unmöglichkeit der Ermittlung einer entsprechenden Bemessungsgrundlage. Man muß sich daher beschränken auf Erhebung einer Vermögenssteuer vom Anlage- und Betriebskapital als Abgeltung des Anteils des Anlage- und Betriebskapitals und eines mäßigen Prozentsatzes vom Gesamtertrage als Abgeltung des besonderen Interesses. Zu letzterem Zweck kann als ergänzender Faktor die Lohnsumme als Bemessungsgrundlage herangezogen werden zur genaueren Ermittlung der besonderen Lasten, die einem Gemeinwesen durch einen Gewerbebetrieb verursacht werden.[31]

[31] Ueber die für die Praxis zu empfehlende Durchführung vgl. Schlußbemerkung.

C 1. Wenn wir im praktischen Teil unserer Arbeit das Verhältnis der Gewerbesteuer zur allgemeinen Einkommensteuer im 19. Jahrhundert und bis zur Gegenwart zu untersuchen unternommen haben, so bezwecken wir damit einmal die reine Darstellung dieses Entwicklungsgangs, darüber hinaus aber wollen wir aus der Betrachtung dieses geschlossenen Prozesses und durch Vergleichung und kritische Untersuchung der gewonnenen Ergebnisse gleichsam als Ergänzung unsere Ansicht von der zweckmäßigsten Weiterentwicklung und Ausgestaltung dieses Verhältnisses, wie sie unser heutiges Wirtschaftsleben mit seinen komplizierten Einkommens- und Vermögensverhältnissen verlangen muß, zu begründen versuchen.

Das Verhältnis der Gewerbesteuer zur Einkommensteuer im 19. Jahrhundert! Vorsichtiger und zugleich sinnentsprechender würden wir uns ausdrücken: Wir wollen die Entwicklung betrachten des Verhältnisses derjenigen Abgabe, die man im 19. Jahrhundert mit dem Namen Gewerbesteuer belegte, zu derjenigen, die in jener Zeit den unserer heutigen Einkommensteuer ähnlichsten Charakter trug, das war zunächst die Klassensteuer, später die sog. klassifizierte Einkommensteuer. Denn die Gewerbesteuern, teilweise auch die Einkommensteuern, namentlich des beginnenden 19. Jahrhunderts weisen recht erhebliche Abweichungen von denjenigen Abgaben auf, die wir heute unter diesem Namen zu begreifen gewohnt sind, Abweichungen, die nicht etwa nur steuertechnisch von Bedeutung waren, sondern teilweise den Kern und das Wesen der Steuern selbst trafen. Immerhin sind u. E. die Momente, die noch heute die charakteristischen Eigentümlichkeiten der entsprechenden Abgaben bilden, schon damals vorhanden, teils noch sehr unentwickelt und keimhaft, teils schon in bewußt herausgearbeiteter Schärfe. Und eben diese Tatsache ist es, die uns bestimmt hat, unsere praktischen Untersuchungen gerade in diesem Zeitpunkt einsetzen zu lassen und die ein solches Beginnen rechtfertigt.

Schanz hat es zwar einmal als eine Art Gesetz bezeichnet, daß alle Völker hinsichtlich der Entwicklung ihres direkten Steuerwesens sich zunächst der „Vermögenssteuer“ zugewandt haben; mit der fortschreiten-

den Differenzierung des Vermögens und der sich daraus bei gleichbleibender Vermögensgröße ergebenden Gewinne haben sich diese Vermögenssteuern zu einem „Ertragssteuersystem" erweitert, bis sich auch die Ertragsbesteuerung infolge der weitergehenden Umstellung der Vermögens- und Einkommensverhältnisse der Bevölkerung als nicht mehr genügend entwicklungsfähig erweist und zuletzt von der Personal- d. h. von der Einkommen- und neuen Vermögensbesteuerung verdrängt wird.

Die Entwicklung der preußischen direkten Steuern folgt im großen und ganzen ebenfalls diesem „Gesetz." Auch in Brandenburg-Preußen hat sie mit „Vermögenssteuern" begonnen. Die nächstfolgende Periode aber, die Erweiterung der Vermögenssteuern zu einem Ertragssteuersystem wird fast übersprungen. Die Ausbildung der Ertragssteuersysteme beginnt bei allen in Frage kommenden Völkern etwa nach dem Bekanntwerden der Steuerlehren des Physiokratismus und des Liberalismus d. h. gegen Ende des 18. und zu Anfang des 19. Jahrhunderts.

In Preußen, wo zu jener Zeit (1808—20) eine durchgreifende Steuerreform im Werden begriffen war, wurden zwar auch — besonders unter dem Finanzminister v. Bülow — die Versuche gemacht, nach französischem Muster ein reines Ertragssteuersystem einzuführen. Aber schon damals haben die Einkommensteuern bei uns hervorragende Vertreter gefunden, die zwar ihre weitausblickenden Pläne nicht restlos zur Durchführung zu bringen vermochten, die aber verhindern konnten, daß ein Ertragssteuersystem zur Einführung gelangte.[32] Der Gedanke der Subjektivierung der Steuerpflicht spielt in Preußen schon in jener Zeit eine große Rolle, wenn er auch zunächst noch durch die Kurzsichtigkeit einiger maßgebenden Persönlichkeiten in seiner freien Entwicklung und vollen praktischen Auswirkung behindert wird. In den 30er und 40er Jahren beginnt er rasch an Boden zu gewinnen, zunächst in der Finanzwissenschaft, dann auch in der Praxis, bis der Höhepunkt der Steuerentwicklung des Jahrhunderts in dem großen Umschwung von 1891 erreicht ist, der die Einführung der allgemeinen Einkommensteuer zum Ziele hat. Die vorhandenen Ertragssteuern werden zunächst ihrem bisherigen Charakter gemäß, d. h. als Ertragssteuern, wenn auch mit anderen Zwecken und geänderter Stellung, im Gesamtsystem beibehalten. Die Entwicklung in Steuertheorie und Steuerpraxis aber schreitet unaufhörlich fort, entsprechend den sich weiter ändernden Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Bevölkerung. Der Gedanke der Subjektivierung marschiert. Er findet seinen jüngsten Niederschlag in der Verordnung vom 23. November 1923, betreffend die vorläufige Neuregelung der Gewerbesteuer, die immerhin einen sehr beachtlichen Markstein darstellt auf dem Wege zur schließlichen Reformierung der Gewerbesteuer im Sinne der möglichsten Anpassung der

[32] Vgl. Fußnote 35.

zu erhebenden Abgabe an den wirklichen Ertrag jedes einzelnen Gewerbebetriebs und damit die Annäherung der Gewerbesteuer an die Einkommensteuer erheblich gefördert hat.

Auf dieser Linie bewegt sich in groben Zügen skizziert die tatsächliche Entwicklung der Idee im preußischen direkten Steuersystem vom Beginn des 19. Jahrhunderts bis zur Gegenwart, und sie wird sich auch in Zukunft weiter in dieser Richtung bewegen müssen. Wie ein roter Faden zieht sich die zunehmende Anpassung der Abgabe an die steuerliche Leistungsfähigkeit in der Gewerbebesteuerung, d. h. der Gedanke der Einkommenbesteuerung, durch das Jahrhundert hindurch, wenn dieser Faden auch zu Anfang noch ziemlich dünn und rosa war und des öfteren abgerissen zu werden drohte, aber er war vorhanden und verstärkte sich.

C 2a. Die kritische Zeit waren die Jahre 1808 bis 1820, die Jahre des Schaffens des ersten in sich zusammenhängenden Systems der direkten Steuern in Preußen — erst wo ein System sich zu bilden beginnt, können wir darauf rechnen, bewußt betonte Zusammenhänge zwischen einzelnen Steuern zu finden — zwölf Jahre heißer Kämpfe, unaufhörlichen finanziellen Probierens und Experimentierens. Das schließliche Ergebnis von 1820 entsprach durchaus nicht den großen Plänen und Anregungen der Männer, die die Reform eingeleitet hatten. Es war eine Kompromißlösung, zu der man schließlich die Zuflucht nahm.[33] In den ersten Jahren unter Stein und auch noch später unter Hardenberg war man auf dem besten Wege, gleichsam in einem kühnen Wurf etwas Großartiges, für die damaligen Zeitverhältnisse Unerhörtes zu schaffen, eine Einkommensteuer, eine allgemeine Einkommensteuer, die nicht etwa die Besteuerung des Arbeitsertrages im Rahmen eines Ertragssteuersystems zum Ziele haben sollte, sondern durchaus den Charakter von Einkommensteuern im heutigen Sinne des Wortes aufweisen. Jene großartigen Gedanken, deren ganze Größe besonders im Vergleich zu dem vorher bestehenden Stückwerk deutlich wird, waren aus glühender Begeisterung heraus geboren, aus einer Begeisterung, die der Bevölkerung und in der Bevölkerung der Nation nach den schlimmen Tagen von 1806/07, vielleicht etwas zu stürmisch zur finanziellen Gesundung und damit zur politischen Auferstehung verhelfen wollte und dafür von dem Volke eine kleine Aufopferung glaubte verlangen zu dürfen. Sie wurde verkannt und bitter enttäuscht. Der Zeitgeist verleugnete seine oppositionelle Wirkung nicht.

Die Aufgaben der Reform standen den Männern wie Niebuhr, Schön und dem Freiherrn vom Stein klar vor Augen. Sie waren sich bewußt, daß eine grundlegende Umgestaltung nötig war, die nicht nur zur vorübergehenden Beschaffung eines außerordentlichen Bedarfs an

[33] Vgl. Schmoller, Preuß. Verf. usw. Geschichte, S. 190.

Kriegskosten dienen durfte, die den Staat vielleicht gerade an einem Bankerott vorbeisteuern könnte, sondern eine Reform, die etwas dauernd Brauchbares schuf, die deshalb mit dem überalteten preußischen Akzisesystem, das bisher die Grundlage der Besteuerung gebildet hatte, brechen und eine direkte Besteuerung aller Untertanen an seine Stelle setzen mußte. Denn weder die Akzise noch die wenig vollkommenen Grundsteuern in ihrer bunten Mannigfaltigkeit vermochten eine auch nur annähernd gerechte Lastenverteilung — gemessen an unserem heutigen Begriff Gerechtigkeit — zu bringen; sie standen in scharfem Widerspruch zu der in jener Zeit sich durchringenden Idee, daß an den öffentlichen Lasten jedermann nach seiner Leistungsfähigkeit teilzunehmen und mitzutragen habe.

Diese Ideen erhielten ihren gesetzlichen Ausdruck zuerst in der Städteordnung vom 19. 11. 1808. Erst diese Anerkennung des Prinzips der Allgemeinheit der Besteuerung im öffentlichen Recht und die Beseitigung der Vorrechte steuerfreier Stände hat in politischer Hinsicht den Boden für solche allgemeinen Einkommensteuern geebnet. Ueber die großen Schwierigkeiten, die der Durchführung einer derart umstürzenden Neuordnung erwachsen mußten, täuschte man sich keineswegs. Als unmittelbar fühlbar werdende Belastung mußte sie bei der Bevölkerung auf große Abneigung stoßen. Da die Reformer aber erkannten, daß so geringe Abgaben der Untertanen, wie sie bisher geleistet worden waren, nicht im entferntesten als finanzielle Grundlagen für die Aufgaben des kommenden Staates ausreichen konnten, daß vielmehr doch über kurz oder lang die direkten Steuern die dominierende Stellung im System einnehmen würden,[34] wollten sie von vornherein als Hauptabgabe eine mäßige Einkommensteuer zur Einführung bringen, die sich der Leistungsfähigkeit des Einzelnen anpassen sollte. Der besonders Bevorteilte hat dafür eine besondere Abgabe zu entrichten, die gebührenartig konstruiert ist, so u. a. die Gewerbesteuer von 1810. Ihre Gestaltung paßt sich dadurch in vollendeter Harmonie den Grundgedanken des geplanten Systems an. Hier spürt man das Wirken eines beherrschenden, das ganze Finanzsystem von einheitlichem Gesichtspunkt aus ordnenden Geistes. Stein hielt die Einkommensteuer — wie es in seiner Denkschrift vom Juli 1810 zum Ausdruck kommt[35] — für die billigste unter allen Abgaben, da sie alle Staatsbürger und alle Quellen des Nationaleinkommens träfe, die Prinzipien der Besteuerung, das Verfahren der Ausmittlung des Ertrages, und das Verfahren bei der Erhebung bekannt seien. Es sei deshalb überflüssig, sich weiter darüber zu verbreiten. Diese großen Pläne konnten nicht in die Praxis umgesetzt werden. Man hat gesagt, sie mußten unfehlbar scheitern an der damaligen politischen Lage. Bei der Durchführung würde durch Zugeständnisse und Vorbehalte an die

[34] Pertz, Leben Steins, S. 497.
[35] Pertz, Leben Steins, S. 497.

Städte und Stände ein tatsächlicher Erfolg nicht zu erzielen gewesen sein. Demgegenüber steht aber das eine fest, wenn Stein, der den Ständen die Privilegien genommen hatte, der leider zu jener Zeit gerade seinen Posten räumen mußte, die Durchführung noch hätte inszenieren können, er hätte auch Mittel und Wege gefunden, seinen Plänen einen tatsächlichen Erfolg zu verschaffen, allem Partikularismus zum Trotz. Es lag nur an der Energielosigkeit der Männer, die seine Nachfolger wurden, daß der Wühlarbeit gegen die Einkommensteuer keine Schranken gesetzt wurden.

Dieser Mißerfolg ist um so bedauerlicher, als er nicht ursprünglich auf die Opposition der Bevölkerung zurückzuführen ist, denn deren Abneigung konnte sich nicht besonders gegen die Einkommensteuern als vielmehr gegen die direkte Besteuerung im allgemeinen richten, und andere direkte Steuern wurden ja ohne erhebliche Schwierigkeiten eingeführt. Die entscheidende Opposition ging aus von einigen kurzsichtigen Räten, Mitgliedern der Steuerkommission, die durch ihre einseitige Kritik der Einkommensteuer die Ablehnung durch die Bevölkerung hervorriefen.[36]

Gewiß, in einzelnen Orten und Provinzen gelang die Einführung in den nächsten Jahren vorübergehend. Die für Ostpreußen eingeführte Einkommensteuer galt sogar drei Jahre. Sie besteuerte bereits die Einkünfte aus Grundstücken, Kapitalien, Gehalten, Emolumenten usw. und aus Gewerbebetrieb; sie weist sogar schon die Progression des Steuerfußes und die Veranlagung der Einkommensteuer durch gewählte Steuerpflichtige aus den betreffenden Berufskreisen (vgl. unsere späteren Steuerausschüsse) auf. Eine bewundernswerte Vollkommenheit. Aber nur vorübergehend. Eine allgemeine Einführung gelang nicht. Nicht einmal die Einführung einer im Jahre 1812 geplanten Abgabe, die von vornherein als eine einmalige, nur in dem Jahre 1812 zu erhebende, gekennzeichnet war und die die weitestgehenden Konzessionen enthielt. Ein klägliches Fiasko war die Folge. Die Einkommensteuer war und blieb als gehässige und inquisitorische Maßregel gebrandmarkt, die gewaltsam in die Verhältnisse des Einzelnen eindringe, um sein Einkommen zu erforschen. Wenn auch zugegeben werden muß, daß der finanzielle Mißerfolg dieser Abgabe (Voranschlag 25 Mill. Taler, Aufkommen knapp 4 Mill. Taler[37]) teilweise auf der Erschöpfung des Landes

[36] Das allgemeine Urteil der damaligen Zeit über die Einkommensteuer bringt das Kommissionsmitglied, der Geh. Rat von Raumer in einer Untersuchung über die britische Einkommensteuer zum Ausdruck, wo er sagt: Ich halte die Einkommensteuer für ein lehrreiches und auf immer schreckendes Beispiel der radikalen Untauglichkeit aller auf eine große Sphäre berechneten direkten Abgaben, für einen redenden Beweis von der Falschheit aller der verführerischen Theorien, die uns die Freiheit und den Wohlstand der Völker an diese Abgabe ausschließend gebunden zeigen wollen.

[37] Vgl. J. G. Hoffmann, S. 200 ff.

und den technischen Unvollkommenheiten der Steuer selbst beruht, so fällt doch der größte Teil des Verschuldens dem Geist der Zeit zur Last. Die großen Köpfe waren ihrer Zeit vorausgeeilt. Die Zeit war nicht reif für ihre Pläne. Die liberalistische Denkweise stak noch zu tief. Die Staatsauffassung und der Egoismus des Liberalismus fanden es empörend, sich so weitgehenden fiskalischen Beschränkungen der persönlichen Freiheit unterwerfen zu müssen, wie eine Einkommensteuer sie forderte

Die Gewerbesteuer von 1810 wurde unter diesen Umständen schon im Jahre 1811 von demselben Schicksal ereilt. Wir hatten schon erwähnt, daß sie entsprechend der ihr zugedachten Stellung in den Reformplänen Steins und auch Hardenbergs als allgemeine Abgabe vom Gewerbebetrieb konstruiert war und werden mußte. Sie sollte als Ausgleich dienen für die besondere Bevorteilung der Gewerbetreibenden, die in der Gewährung der Gewerbefreiheit ihren Ausdruck fand. Deshalb betont sie einmal stark den Gebührencharakter, mußte andererseits aber auch, wenn sie konsequent sein wollte, jeden Gewerbetreibenden erfassen. Die Vorbelastung nach dem besonderen Interesse war damals die einzige Aufgabe, die man der Gewerbesteuer zuwies, obgleich sie an sich natürlich auch schon eine besondere Erfassung des Renteneinkommens darstellen mußte; denn der Gewerbeertrag bestand zum Teil aus solchem Einkommen. Die bewußte Scheidung zwischen fundiertem und unfundiertem Einkommen taucht erst in den 40er Jahren auf. Die Gewerbesteuer von 1810 wird vielfach etwas mitleidig angesehen.[38] Als Gewerbesteuer eines reinen Ertragssteuersystems war sie gewiß durchaus nicht vollkommen. Als solche hätte sie unbedingt den Gewerbeertrag der Steuerbemessung zugrunde legen müssen; aber diese Beurteilung geht von falschen Voraussetzungen aus. Man vergißt die Stellung zu berücksichtigen, die der Gewerbesteuer von ihren Schöpfern eigentlich zugedacht war, ihre Ergänzungsstellung zur geplanten Einkommensteuer, sie sollte ja nicht einem Ertragssteuersystem eingegliedert werden, weil man ein solches bewußt zu vermeiden bestrebt war. So betrachtet ist sie in der Betonung des Gebührencharakters für damalige Verhältnisse geradezu ideal konstruiert.

Alles in allem stellt die Konstruktion des Verhältnisses von Gewerbesteuer und Einkommensteuer in den Jahren 1808—1811, wie sie in den Plänen der Reformer vorgesehen war, eine denkbar enge Annäherung an das Ideal dar, das einem kombinierten Abgabensystem allein entspricht. In der Praxis sich richtig auszuwirken, war diese Konstruktion ja leider nicht berufen.

Um so grausamer die furchtbare Tragik, die ein solches entwicklungsfähiges — um nicht zu sagen fertiges — Abgabengebäude an der Unreife der Zeit zusammenbrechen ließ und die Abgabenentwicklung damit um ein ganzes Jahrhundert zurückschleuderte.

[38] Aust, a. a. O., S. 18/19.

Die Zeit von 1812—1820 ein unerquickliches Chaos von unaufhörlichem Neuschaffen und Umstürzen.[39] Und doch so bar jeder leitenden Idee, so kleinlich an den Augenblick gebunden, nur Geld schaffen für den gegenwärtigen Bedarf; über das wie, über die Grundsätze der Verteilung machte man sich nicht die geringsten Kopfschmerzen. Man verfuhr nach dem Grundsatz I. G. Hoffmanns: Das Geheimnis des Finanzwesens ist, zu nehmen, ohne daß es empfindlich schmerzt. Die Verteilung wird dann durch das Leben selbst gerechtfertigt. (Laisser faire, laisser passer[40].) Wie kann man in einer Zeit, in der Männer mit solchen Prinzipien die Steuern machten, darauf rechnen wollen, irgendwelche tiefgehende, im Wesen der Abgaben verankerte innere Beziehungen zwischen einzelnen von ihnen aufzudecken, die bewußt in die Konstruktion hineingelegt wären? Papier ist geduldig. Alles was nachträglich an Beziehungen hineinkonstruiert wurde, muß für eine kritische Betrachtung unbeachtlich bleiben.

Allerdings hatten auch große Teile der Bevölkerung den Begriff des Steuerzahlens damals überhaupt noch nicht erfaßt. Aber von den Leuten, die in jener Zeit dazu in der Lage gewesen wären, wurde nichts getan, um diesen Begriff und das Verantwortlichkeitsgefühl zu wecken. Das erwähnte Gesetz von 1812 enthält noch die uns heute sonderbar anmutende Verheißung, daß ⅔ der Steuer durch Verkauf von Domänen und Säkularisation von geistlichen Gütern aufgebracht und den Kontribuenten zurückerstattet werden sollten, also mehr Anleihe als Steuer. Die Anerkennung der Steuerpflicht setzt eben eine bestimmt weit vorgeschrittene Auffassung vom Wesen und dem Zweck des Staates bei allen Staatsbürgern voraus, die damals erst im Werden begriffen war. Aber etwas mehr Energie und etwas weniger Bürokratie hätte diesen Entwicklungsprozeß um sehr viel beschleunigen können. Das 2. Jahrzehnt des 19. Jahrhunderts ist gekennzeichnet durch übertriebene Rücksichtnahme auf das Wohlergehen der Untertanen. Außer der alten Grundsteuer existierte eigentlich überhaupt keine direkte Steuer. 1812 wurde versuchsweise eine Klassensteuer für die ganze Monarchie angeordnet, 1813 mußte auch sie wieder aufgehoben werden. Der Staat lebte gewissermaßen von der Hand in den Mund. Er hatte ein Konglomerat verschiedenartigster Steuern wechselweise zur Verfügung, die in mehr oder minder ausreichendem Maße ihm die notwendigsten Mittel verschaffen mußten. Nicht im entferntesten aber kann man in diesen Jahren irgendwelche Beziehungen zwischen einzelnen Steuern feststellen, schon die Tatsache, daß die Abgabenarten fast stets nacheinander und höchstens für ganz kurze Zeit auch einmal nebeneinander existiert haben, macht einen derartigen Versuch illusorisch. Eine bedauerliche Rückentwicklung.

---

[39] Eingehende Schilderung bei Schmoller a. a. O.

[40] Schmoller, Die Epochen der preußischen Finanzpolitik, S. 94/95.

Man betonte bald die indirekten Steuern, weil sie „weniger fühlbar" seien, bald wieder die direkten. Diese systemlose Vielheit war ein unmögliches Gebilde. Zudem wirkte sie auf die Steuermoral, die an sich schon gering war, in höchstem Grade schädigend, weil gegen die dringendsten Forderungen der Gerechtigkeit und die volkswirtschaftlichen Steuerprinzipien in unverantwortlicher Weise verstoßen wurde. Möglichst rasch, möglichst billig, möglichst reichliche Einnahmen war die Forderung des Augenblicks.

C 2b. 1817 bequemte man sich schließlich, an Abhilfe zu denken und ist bis 1820 wenigstens zu einer einigermaßen klaren Neuordnung gekommen. Freilich im Vergleich zu den Plänen von 1808—10 eine sehr bescheidene Reform. Sie fand ihren Niederschlag in den vier Gesetzen vom 30. 5. 20:[41]

Das Gesetz über Einrichtung des Abgabenwesens,
das Gesetz über Einführung einer Klassensteuer,
das Gesetz über Einführung einer Mahl- und Schlachtsteuer,
das Gesetz wegen Entrichtung einer Gewerbesteuer.

Kompromiß und Halbheit waren Trumpf. Man erkannte teils die Ueberlebtheit des Akzisesystems an und kam andererseits doch nicht davon los. Zur Einführung einer Einkommensteuer reichte es schon lange nicht. Man hatte nach den Vorschlägen I. G. Hoffmanns die Klassensteuer als Mittelweg genommen. Aber diese gegen die erst geplante Kopfsteuer immerhin schon als verbesserte Form einer Personalabgabe zu bezeichnende Klassensteuer erfaßte nicht etwa gleichmäßig alle Bewohner des Landes, sondern galt nur in ganz kleinen Städten und auf dem platten Lande. Die großen Städte sollen nach den Berichten auf keine Weise von ihrer beliebten „wenig fühlbaren" Mahl- und Schlachtsteuer abzubringen gewesen sein. (Tatsächlich ist ein solcher Versuch nie gemacht worden; der ausschlaggebende Grund war die Furcht vor dem Rückgang des Steuerertrages bei gründlicher Reform.) Also statt allgemeiner Einkommensteuer ein Gemisch aus Akzise und Klassensteuer.

Immerhin ist aber auch in diesem „System" von 1820 eine gewisse Gruppierung der einzelnen Steuern zueinander festzustellen, allerdings wohl mehr unwillkürlich und durch die Praxis geschaffen als von vornherein bewußt konstruiert. Deshalb haben wir es auch hier nicht — wie oft behauptet wird — mit einem Ertragssteuersystem zu tun, in dem solche Beziehungen ohne weiteres fehlen müßten und eine Untersuchung über die Beziehungen fruchtlos sein müßte. Nein! Die Klassensteuer war allerdings ein höchst unvollkommener, überdies durch die Mahl- und Schlachtsteuer teilweise durchbrochener Versuch, das Ein-

[41] Genauere Wiedergabe des Inhalts der Gesetze bei I. G. Hoffmann und bezüglich Gewerbesteuer Aust, a. a. O. S. 23 ff.

kommen direkt zu besteuern. Trotz der unvollkommenen Ausbildung der oberen Klassenstufen und Steuersätze aber war sie mehr als eine bloße Besteuerung des Arbeitsertrags. Die Realsteuern — besonders die Gewerbesteuer — waren nicht die unerläßlichen Korrelate eines Ertragssteuersystems. Gerade die Stellung der neuen Gewerbesteuer beweist das treffend.

Durch die Reform von 1820 wurde der Gewerbesteuer der ganz unmögliche Charakter aufoktroyiert, der ihr leider bis auf den heutigen Tag eigentümlich geblieben ist, formell eine Objektsteuer, materiell eine Subjektsteuer. Allerdings kam den damaligen Reformern dieses theoretische Unding nicht zum Bewußtsein, denn sie waren Männer der Finanzpraxis und aus rein praktischen Erwägungen heraus ist das Steuerkompromiß von 1820 zu erklären. Die Gewerbesteuer hatte ihren Gebührencharakter von 1810 verloren, der ihr neben einer allgemeinen Einkommensteuer die allein richtige Stellung im System geben konnte. Die Ursache für diesen Rückschritt lag eben darin, daß die Klassensteuer ein Mittelding war zwischen Einkommensteuer auf den Arbeitsertrag und allgemeiner Einkommensteuer und daß demzufolge sich auch die Gewerbesteuer nicht mit einer bloßen Vorbelastung nach dem besonderen Interesse begnügen konnte, sondern ihr auch bis zu einem gewissen Grade Funktionen der Klassensteuer hinsichtlich der Gewerbetreibenden übertragen werden mußten, d. h. sie eine Zwischenstellung zwischen Ertragssteuer und Personalsteuer einnehmen mußte. Die Richtigkeit dieser Erwägungen wird nur bestätigt, wenn wir in der einschlägigen Literatur der damaligen Zeit nachlesen, daß es die wahre Bestimmung der Gewerbesteuer von 1820 gewesen sei, das Mißverhältnis auszugleichen, daß dadurch entstanden sei, daß die Gewerbetreibenden durch die Klassensteuer nicht in dem vollen Maße ihrer Fähigkeit Steuern zu zahlen betroffen werden könnten.[42] Dadurch wird die Unvollkommenheit der Klassensteuer offen zugegeben, und zwar offen zugegeben von dem Manne, der die Reform von 1820 eigentlich gemacht hat. Warum konnten die Gewerbetreibenden aber von der Klassensteuer nicht in vollem Maße ihrer Fähigkeit Steuern zu zahlen erfaßt werden? Aus dem einfachen Grunde, weil die Klassensteuer nur auf dem Lande erhoben wurde, die Gewerbetreibenden aber fast ausschließlich — für die damalige Zeit gilt diese Tatsache noch mehr als für die heutige Zeit — an die Städte gebunden waren. Welche Stellung aber wird durch die Enthüllung dieser „wahren Bestimmung" der Gewerbesteuer im damaligen System überhaupt und speziell zur Klassensteuer zugewiesen?

Um diese Frage zu beantworten, müssen wir etwas weiter ausholen. Wir legen den nachfolgenden Ausführungen besonders die Ansichten und Gedanken I. G. Hoffmanns zugrunde. Seine Darlegungen sind für unsere Betrachtung deshalb von ausschlaggebender Bedeutung, weil er

[42] I. G. Hoffmann, Lehre von den Steuern S. 200.

als Direktor des derzeitigen Finanzministers Klewitz und als vortragender Rat bei Hardenberg als spiritus rector der ganzen Reform von 1820 anzusehen ist und zudem anderes Quellenmaterial fast vollständig fehlt. Seine Vorschläge sind nur mit unwesentlichen Abänderungen vom Staatsrat genehmigt und zum Gesetz erhoben worden. Von Bedeutung für die Erforschung der Stellung der Gewerbesteuer im damaligen System und ihres Verhältnisses zur Klassensteuer sind seine grundsätzlichen Ansichten über das Wesen und die Berechtigung einer Gewerbesteuer überhaupt, wie er sie in seiner „Lehre von den Steuern" im Jahre 1840 niedergelegt hat. Dieses Werk, das er in vorgerücktem Lebensalter und 20 Jahre nach der Reform verfaßte, das also seine geläuterten Ansichten über die behandelten Fragen wiedergibt, ist als Quellenmaterial für die Reform selbst immerhin mit einiger Vorsicht zu verwenden, und wir werden finden, daß die in der „Lehre von den Steuern" vertretenen Meinungen nicht immer ganz mit den 20 Jahre früher in Denkschriften gemachten Ausführungen des Verfassers übereinstimmen.

Nach Hoffmanns Lehre von den Steuern dürfen Gewerbesteuern überhaupt nur in solchen Fällen erhoben werden, „in denen eine besondere Fähigkeit der Gewerbetreibenden Steuern zu tragen sichtbar wird, welche das Maß der allgemeinen Fähigkeit, Personalsteuern zu zahlen übersteigt,"[43] d. h. die Gewerbesteuer ist nur als Abgabe zweiten Grades zu betrachten im Verhältnis zu den die Grundlage bildenden Personalsteuern. Er hebt immer wieder hervor, „daß die Gewerbesteuer nur ein Nebenzweig des öffentlichen Einkommens aus Abgaben sein dürfe, daß nur ein verhältnismäßig geringer Teil des Einkommens, welches sich die großen wahrhaft selbständigen Staaten durch Abgaben verschaffen müssen, mittels einer Gewerbesteuer aufgebracht werden kann." (Die Ansicht, daß wir es 1820 mit den Gliedern eines Ertragssteuersystems zu tun haben, ist dadurch glatt widerlegt.)

Schon die Tatsache, daß er dieses Verhältnis immer wieder als das allein richtige betont, muß uns stutzig machen und auf den Gedanken bringen, daß es einmal anders gewesen sein muß. Und in der Tat, 1820 war es anders gewesen. Hier finden wir den ersten Widerspruch der Ausführungen von 1840 zu dem tatsächlichen Verhältnis der Steuern, wie es die Reform von 1820 geschaffen hatte. 1840 zwar war die Gewerbesteuer zur Nebenabgabe geworden, aber nicht durch den Willen des Gesetzgebers, sondern einmal infolge der engherzigen Kasuistik in der eigenen Konstruktion, sodann durch die allmähliche Personalsteuerüberspannung durch die Kommunen.

1820 jedoch fehlte eine grundlegende allgemeine Personalsteuer, über die hinaus erst eine Gewerbebesteuerung möglich sein sollte. Die Prämisse, die Hoffmann für die Konstruktion dieses Verhältnisses der Gewerbesteuer zur „Einkommensteuer" setzt, und zwar gerade im

[43] Lehre von den Steuern S. 215.

Zusammenhang mit der Behandlung der durch die Gesetze von 1820 neu geschaffenen Lage, war also tatsächlich nur unvollkommen vorhanden. Wir haben bereits erwähnt, daß die Klassensteuer, die eine solche Grundlage hätte bilden können, nur auf dem platten Lande und in den kleinen Städten erhoben wurde, die gewerblichen Betriebe sich aber in den Mittel- und Großstädten konzentrierten. Ein Beweis dafür, wie wenig die Gewerbe auf dem Lande vertreten waren, ist u. a. auch die Tatsache, daß man noch 1850 kurzweg von städtischen Wirtschaftgewerben im Gegensatz zum Land-Wirtschaftsgewerbe sprach. Im übrigen weist auch Hoffmann in seinem Gutachten über die Kabinetts-Ordre vom 12. 2. 1820 selbst sehr eingehend und einleuchtend nach, daß der Ertrag der Gewerbesteuer auf dem Lande und in den kleinen Städten (die hier wohnenden Handwerker und kleinen Gewerbetreibenden waren von der neuen Gewerbesteuer frei, vgl. unten) sehr gering sein müßte und es mit der Gewerbesteuer hauptsächlich darauf abgesehen sei, den lohnenden Gewerbebetrieb zu treffen, der sich in den größeren und großen Städten vereinigt.[44] Die Gewerbesteuer war also eine reine städtische Steuer, in den Städten aber wurde keine Personalsteuer, sondern die Mahl- und Schlachtsteuer erhoben. Von einer besonderen Fähigkeit der Gewerbetreibenden, Steuern zu tragen, welche das Maß der allgemeinen Fähigkeit, Personalsteuern zu zahlen, übersteigt, kann daher nicht im entferntesten die Rede sein. Und die Bezeichnung der Gewerbesteuer als eines Zusatzes zur Klassensteuer, wie es I. G. Hoffmann tut, ist zum mindesten sehr inkorrekt, es sei denn, daß man die Mahl- und Schlachtsteuer nach ihren Aufgaben beurteilt und nicht nach ihrer Konstruktion als indirekte Steuer und sie dann zum Aequivalent der Klassensteuer in den Städten erheben kann. Wenn man ihre Entstehung berücksichtigt, könnte eine solche Eingruppierung wohl als möglich angesehen werden. Man hatte ursprünglich die Absicht gehabt, eine nach Klassen abgestufte Personensteuer allgemein im preußischen Staate einzuführen, aber vor allem wegen damals für unüberwindlich gehaltener technischer Schwierigkeiten war als „Surrogat“[45] der Personalsteuer in den großen und ansehnlichen Mittelstädten eine Abgabe auf das Vermahlen des Getreides und das Schlachten, d. h. die indirekte sog. Mahl- und Schlachtsteuer, aufgelegt worden. Insofern könnte man sie wohl als Supplement der Klassensteuer in den Städten betrachten. Die Gewerbesteuer erscheint aber auch dann nicht als Zuschlag zur Klassensteuer, sondern als Zuschlag zur Mahl- und Schlachtsteuer, und zwar Zuschlag im Sinne von Ergänzung. Auch die Klassensteuer hatte eine solche Ergänzung. Wir müssen uns immer wieder vor Augen halten, daß es im wesentlichen nur zwei große Gruppen von Steuerpflichtigen damals gab: Die das ländliche Wirtschaftsge-

[44] Dieterici S. 353.
[45] Promemoria z. d. Gesetzentwürfen über die Steuerausgleichung und Regelung des Abgabenwesens bei Dieterici S. 279.

werbe Betreibenden und die das städtische Wirtschaftgewerbe Betreibenden. Die Gruppe von Lohn- und Gehaltsempfängern, die heute eine so große Rolle spielt, war in jener Zeit noch so gut wie unbekannt. Höchstens noch eine kleine Gruppe von freien Berufen: Aerzte, Künstler, Gelehrte, und die haben den Gesetzgebern auch genug Kopfschmerzen bereitet. Die Landbewohner hatten also alle die Klassensteuer zu zahlen, daneben aber wurde von ihnen die alte Grundsteuer forterhoben. Diese war daher die Ergänzung der Klassensteuer. So sollten auch die Städter noch eine besondere Abgabe neben der Mahl- und Schlachtsteuer leisten, das war die Gewerbesteuer — denn sie traf eben fast alle Städter —, obwohl die Mahl- und Schlachtsteuer schon mit einem Prokopfsatz von 1 Tlr. 14 Gr. 7 Pf. im Jahresdurchschnitt das Doppelte des Jahresdurchschnittsatzes der Klassensteuer erreichte (19 Gr.). Aber sie war eben infolge ihrer Konstruktion als indirekte Steuer für die Städter unmerklich, während die Klassensteuer „bereits so hoch gespannt war, als sie ohne praktisch unausführbar und ohne geradezu in eine Einkommensteuer verwandelt zu werden, nur gespannt werden konnte,“[46] wie es in dem erwähnten Promemoria heißt. Die Städter, d. h. die Gewerbetreibenden, erschienen also fähig, noch eine besondere Abgabe zu tragen. Daraus erklärt sich aber auch die Unmöglichkeit, die Gewerbesteuer als allgemeine Gewerbesteuer zu konstruieren. Man mußte die kleinen Gewerbetreibenden, die sich meist in kleinen Städten und auf dem Lande niedergelassen hatten, steuerfrei belassen, denn sie besaßen meist noch etwas Land und hätten so beide Ergänzungssteuern zahlen müssen. Das war aber im Interesse des Gesamtaufkommens an Steuerbeträgen nicht erwünscht. Ueberhaupt waren lediglich finanzielle Gründe für die Wahl der Steuerarten maßgebend gewesen, von Gesichtspunkten einer gerechten Verteilung unter die einzelnen Bevölkerungsklassen kann nicht die Rede sein. Der Grundsatz, in dem Hoffmann das Geheimnis des Finanzwesens erblickte und den wir oben bereits wiedergaben, sagt alles. Man hat später versucht, „sozialpolitische“ Gesichtspunkte hineinzufrisieren; die können natürlich über das wahre Verhältnis der Steuerarten von 1820 nicht täuschen. Man rühmt sich, die Steuer nach der Leistungsfähigkeit bemessen zu haben, jawohl, aber nicht nach der steuerlichen Leistungsfähigkeit, sondern nach der allgemeinen Leistungsfähigkeit, die man an äußeren Merkmalen erkennen zu können glaubte. Die Pflichtigen wurden ausgesaugt bis an die Grenze des Möglichen. Dabei kann von einer nach bestimmten Gesichtspunkten angelegten Verhältnismäßigkeit nicht einmal zwischen den beiden Steuerarten gesprochen werden, die doch nach den obigen Ausführungen gewissermaßen eine große Steuergrundlage bilden sollten, der Klassensteuer und der Mahl- und Schlachtsteuer. Wir haben erwähnt, daß die Mahl- und Schlachtsteuer über das Doppelte des Prokopfsatzes der Klassensteuer betrug. Von einer Verhältnismäßigkeit

[46] Promemoria S. 291.

zwischen Gewerbesteuer und Personalsteuer (d. h. Mahl- und Schlachtsteuer) ganz zu schweigen.

Man wußte aus Erfahrung, daß von den unteren Klassen der Gewerbetreibenden nicht viel an Gewerbesteuer zu holen war.[47] Deshalb ließ man letzten Endes die Angehörigen dieser Klassen jetzt von der Gewerbesteuer frei und machte sie klassensteuerpflichtig; man hoffte an Klassensteuer mehr aus ihnen herauszuholen als vorher an Gewerbesteuern aufgekommen war. „Es ist um so weniger zu zweifeln, daß die Klassensteuer nach den vorgeschlagenen Sätzen eingehen wird, wenn dem Handwerker und kleinen Gewerbetreibenden die Gewerbesteuer dagegen erlassen werden kann",[48] schreibt Hoffmann in seiner bereits angegebenen Denkschrift vom 21. 10. 1817.

In der Oeffentlichkeit aber schrieb man mit großer Geste, es wäre prinzipienwidrig, wenn man diese Kleingewerbetreibenden auch zur Gewerbesteuer heranziehen wollte. Gewerbesteuerpflichtig seien überhaupt nur: 1. Betriebe, die einen im Verhältnis des Aufwandes an persönlichen Kräften und Kapitalien auffallend großen Gewinn verschaffen. Hier erscheine die Fähigkeit, beträchtliche Steuern für die Verstattung dieses Betriebes zu zahlen, ganz unzweifelhaft; 2. diejenigen Gewerbe, die selbst bei kärglichem Ertrage soviel Anziehendes hätten, daß der Andrang dazu den Bedarf bei weitem übersteige; eine Steuer für die Berechtigung zum Betriebe eines solchen Gewerbes wäre besonders ein zweckmäßiges Mittel, diesen übermäßigen Andrang zu beschränken.[49]

Einerseits wird also als Begründung der Gewerbesteuer die Entrichtung für die Gewährung der Berechtigung zum Betriebe, d. h. der Grundsatz von Leistung und Gegenleistung, beibehalten. Trotzdem aber damit die Proklamation einer allgemeinen Gewerbesteuer unlöslich verknüpft ist, sucht man sich nur einige Gruppen von Gewerbetreibenden heraus, zwängt sie in Klassen und erhebt von ihnen eine „Gewerbesteuer." Man ist bei der Auswahl sehr vorsichtig. Man nimmt zunächst diejenigen, welche einen auffallend großen Gewinn erzielen. Man setzt also die Steuerpflicht fest auf Grund der nach außen hin in Erscheinung tretenden Leistungsfähigkeit und geht nicht etwa auf die Ursachen dieser Leistungsfähigkeit zurück, um dort den Hebel anzusetzen. Man bemißt auch nicht etwa die Höhe der Abgabe nach dieser tatsächlichen Leistungsfähigkeit. Zur Feststellung der Höhe bedient man sich der berüchtigten „äußeren Merkmale" aus Furcht, bei genauen Ermittlungen den einzelnen zu nahe zu treten. Die äußeren Merkmale konnten wohl eine Bemessungsgrundlage abgeben

---

[47] Das Fiasko der Gewerbesteuer von 1810 führt Hoffmann auf die schlechten Zahlungen der unteren Gruppen zurück.

[48] Dieterici, S. 193.

[49] Lehre von den Steuern S. 189/190 u. 215 und Denkschrift vom 21. 10 1817 bei Dieterici S. 194.

für die 1810 erhobene gebührenartige Gewerbeabgabe, nicht aber für die „nach der Leistungsfähigkeit" bemessene Gewerbesteuer von 1820.

Die zweite Gruppe, die man für zahlungsfähig hält, sind diejenigen, „die eine besonders große und für das Volk im ganzen keineswegs günstige Konkurrenz darbieten".[50] Es handelt sich also hier um eine Abgabe, die im Prinzip unserer heutigen Warenhaussteuer entsprechen würde. Man läßt sich hier plötzlich von rein gewerbepolitischen Gesichtspunkten leiten und stellt die Zahlungsfähigkeit völlig in den Hintergrund. Allerdings wohl nur scheinbar, um die Leistungsfähigkeit gewisser Betriebe und damit das Gewerbesteueraufkommen nicht durch unerwünschte Konkurrenz schwächen zu lassen. Solche konkurrenzfeindlichen Gedanken hätten doch auch in Wahrheit sehr schlecht zu den liberalistischen Anschauungen der Finanzreformer von 1820 gepaßt.

Kann man eine von solchen Gesichtspunkten diktierte Abgabe, die selbst gegenüber der Gewerbesteuer von 1810 u. E. einen bedauerlichen Rückschritt darstellt, überhaupt eine Gewerbesteuer nennen? Jede tiefergehende, das Wesen der Steuer erfassende Erkenntnis fehlt vollkommen. Hätte sich irgendeine andere ergiebiger scheinende Steuerquelle dargeboten, man hätte freudig die Gewerbesteuer fahren lassen und nach der neuen Milchkuh gegriffen, um ihr den letzten Rest abzuzapfen. Daß es aus Gründen der gerechten Verteilung der Steuerlasten unter die Gruppen der Zahlungspflichtigen eine Notwendigkeit gibt, unter gewissen Umständen gewisse Steuern zu erheben, wurde in keiner Weise berücksichtigt. Nicht deshalb belegte man die Gewerbetreibenden mit einer besonderen Abgabe, weil sie auf Grund besonderer Umstände vornehmlich zu den Staatslasten herangezogen werden mußten, sondern weil man gewisse Gruppen von ihnen für besonders leistungsfähig hielt. An sich ist natürlich der Kausalzusammenhang zwischen diesen beiden Gründen klar: Sie sind besonders leistungsfähig, weil sie besondere Vorteile genießen, so daß man damals ohne sich dieses Zusammenhanges bewußt zu werden, instinktiv die richtige Gruppe mit einer zusätzlichen Abgabe belastete. Aber eben diese Zufälligkeit in der Wahl der Steuer bedingte auch eine gewisse Willkür in der Bemessung der Steuersätze und hatte demzufolge auch einen Mangel an Verhältnismäßigkeit der Gewerbesteuer zur Klassensteuer bzw. Mahl- und Schlachtsteuer im finanziellen Ergebnis zur Folge:

Im Durchschnitt der Jahre 1822—37 betrug die jährliche Gesamtbevölkerung in Preußen rund 13 Mill. Seelen. Davon wohnten im klassensteuerpflichtigen Gebiet rund 11 Mill. Seelen. Der Rest mit 2 Mill. Einwohnern entfällt also auf die mahl- und schlachtsteuerpflichtigen Ortschaften, d. h. $^{17}/_{20}$ der Bevölkerung entrichteten Klassensteuer $^{3}/_{20}$ Mahl- und Schlachtsteuer.

---

[50] Dieterici S. 194.

Von diesen $^{17}/_{20}$ wurden an Klassensteuer gezahlt im Durchschnitt der Jahre 1822—38 jährlich rund . . . . . 6 300 000 Taler
von den $^{3}/_{20}$ an Mahl- und Schlachtsteuer rund . 1 700 000 Taler

zusammen 8 000 000 Taler[51]

Demgegenüber gingen an Gewerbesteuern für dieselbe Zeit rund 2 Mill. Taler ein, so daß tatsächlich das Aufkommen an Gewerbesteuer das Aufkommen der städtischen Personalsteuer weit übertraf, und die Mahl- und Schlachtsteuer war im Verhältnis zur ländlichen Personalsteuer, der Klassensteuer, schon sehr hoch gespannt. Wo bleibt bei solchen finanziellen Beziehungen der immer so pathetisch hervorgehobene Charakter einer Nebenabgabe bei der Gewerbesteuer? Auf den Kopf der Stadtbevölkerung — nicht der Gewerbetreibenden — entfiel rund 1 Taler Gewerbesteuer und nur 0,85 Taler Mahl- und Schlachtsteuer.[52] Allerdings hielt sich dieses unmögliche Verhältnis nicht allzulange. Die sich ändernden Wirtschaftsverhältnisse und die Stabilität der Gewerbesteuerkonstruktion brachte das notwendig mit sich. Leider ist es nicht möglich gewesen, die Zahlen für die 20iger Jahre isoliert zu erhalten. Es hätte sich dann dieses Mißverhältnis noch krasser darstellen müssen, denn schon im dritten Jahrzehnt beginnt sich das Steigen der Personalsteuern und das Zurückbleiben der Gewerbesteuern bemerkbar zu machen und demgemäß das Verhältnis der Erträge beider Steuern umzukehren und sich dem natürlichen Zustand zu nähern.

C 2c. Von 1820—1891 folgte eine lange verhängnisvolle Zeit der Stagnation oder doch nur unbedeutenden Weiterentwicklung der direkten Besteuerung Preußens, die das Land weit zurückbrachte. Die ungeheure Entwicklung der Technik und der gewaltige wirtschaftliche Aufschwung im 19. Jahrhundert zeitigten grundlegende Verschiebungen in den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Bevölkerung, die einen immer klaffenderen Zwiespalt schufen zwischen Steuergesetzgebung und Wirtschaft und sowohl im Interesse der Steuerpflichtigen als auch im Interesse des Staates selbst durchgreifende Reformen immer gebieterischer forderten.

Der Charakter der Gewerbesteuer als einer untergeordneten Steuer zweiten Grades im Verhältnis zur Einkommensteuer vergrößerte sich in demselben Maße, in dem man langsam notgedrungen die Personalsteuer zu vervollkommnen suchte. 70 Jahre brauchte man dazu — in Preußen wenigstens —, um endlich das zu erreichen, was Stein schon 1810 geplant hatte. An die Durchbildung der Gewerbesteuer verschwendete man so gut wie keine Zeit. Man begnügte sich mit un-

[51] Die Zahlen aus Hoffmann, Lehre von den Steuern S. 210 ff.

[52] Gegenwärtig ist das Verhältnis der Gewerbesteuer zur Personalabgabe (Einkommensteuer) etwa 1 : 2½. Und dabei ist zu bedenken, daß heute die Gewerbesteuer infolge ganz besonderer Umstände verhältnismäßig sehr hoch gespannt ist.

genügender Flickarbeit und suchte durch Verordnungen und Ergänzungen die Gesetze wenigstens einigermaßen den veränderten Zeit- und Wirtschaftsverhältnissen anzupassen. Zum Gewerbesteuergesetz ergingen rund 500 solcher Verordnungen,[53] die aber lediglich unwesentliche, zumeist steuertechnische Aenderungen brachten, den Kern der Abgabe von 1820 jedoch nicht im geringsten berührten.

Aus diesen Gründen hat sich erklärlicherweise die innere Einstellung der Gewerbesteuer zur Personalabgabe in jenen Zeitabschnitten praktisch wenig geändert. In den ersten Jahrzehnten war man noch zu sehr durchdrungen von dem Bewußtsein, 1820 etwas Großartiges geschaffen zu haben, teilweise wollte man auch den klaffenden Zwiespalt nicht bemerken. In späteren Jahren nahmen die Reformforderungen der weite Kreise betreffenden Personalabgabe teilweise sehr drohende Formen an, so daß an die Realsteuern überhaupt nicht mehr gedacht wurde. Ein trauriges Zeichen von dem Fehlen jeder beherrschenden Idee, von dem unfertigen Zustand, in dem sich damals die Finanzwissenschaft und die Finanzpraxis befanden..

Die Umwandlung der Klassensteuer für die Einkommen über 1000 Taler in eine klassifizierte Einkommensteuer (1. 5. 51), die auch in den mahl- und schlachtsteuerpflichtigen Ortschaften zur Einführung gelangte, brachte in bezug auf das Verhältnis beider Steuern die rein formelle Erweiterung, daß nunmehr die Gewerbesteuer auch einen Zusatz (im Sinne I. G. Hoffmanns) bildete zur klassifizierten Einkommensteuer. Die innere Einstellung beider Steuern zueinander wurde absolut nicht berührt.

Sie wäre von Grund auf geändert worden — wenn wir das hier noch kurz einschalten dürfen —, wenn die durch die im Jahre 1842 erfolgte Einführung der englischen Income tax hervorgerufene Einkommensteuer-Vorlage von 1847 zur Annahme gelangt wäre. Die Vorlage unterschied bereits nach dem englischen Muster zwischen fundiertem und unfundiertem Einkommen. Für das fundierte sollten 3 v. H., für das unfundierte 2 v. H. Steuern entrichtet werden. Als fundiert wurde angesehen das Einkommen aus Grundvermögen, Kapitalvermögen und aus Handels- und Gewerbebetrieb. Die dem Entwurf beiliegende Denkschrift enthält zwar keine Angaben darüber, daß mit der Einführung der geplanten Einkommensteuer eine Aufhebung der bereits — wenn auch unbewußt — bestehenden besonderen Abgabe vom fundierten Einkommen verbunden sein sollte. Sie bezeichnet aber die sich daraus ergebende Doppelbelastung (wir möchten eher sagen dreifache Belastung) einzelner Einkommensquellen als einen der Mängel der Einkommensteuer-Vorlage. Es ist aber kaum zu bezweifeln, daß bei Annahme dieser Vorlage eine befriedigende Lösung des Verhältnisses zwischen Einkommensteuer und Gewerbesteuer nur durch völlige Beseitigung der Gewerbesteuer — wenigstens soweit sie als Präzipual-

[53] Vgl. Aust. a. a. O. S. 39.

belastung des fundierten Einkommens erschien — hätte gefunden werden können. Eine Verteilung unter verschiedene Steuergläubiger kam damals noch nicht in Frage, da sich noch keinerlei Schwierigkeiten in der Zuschlagserhebung der Gemeinden zu den Staatsteuern ergeben hatten. Wir hätten dann damals schon ein Steuersystem gehabt — wenn auch technisch noch reichlich unvollkommen —, um das wir heute noch ringen, dessen Verwirklichung — wenigstens in ähnlicher Form — wir aber unbedingt entgegentreiben.

Die Vorlage scheiterte damals „an den Bedenken des vereinigten Landtags," der nicht glaubte „schon jetzt" seine Zustimmung zur Einführung der allgemeinen Einkommensteuer geben zu können. Die Zeit war noch immer nicht reif. Noch immer wurde die Einführung einer Einkommensteuer als „eine Bedrohung mit der schädlichsten aller Steuern" bezeichnet, wie es in einem damaligen Flugblatt heißt. Der Erfolg dieser Periode war wieder ein Kompromiß: Die klassifizierte Einkommensteuer von 1851.

C 3a. Allmählich erwachte zunächst die Finanzwissenschaft, teils durch historisches Studium, mehr aber noch durch die himmelschreienden Zustände der Gegenwart angeregt: Lorenz v. Stein, Roscher, Adolf Wagner. Sie brachten die wissenschaftliche Durchforschung der die Finanzgebarung bewegenden Fragen, sie legten die Grundsätze dar, die für die Verteilung der Steuerlast in einem sozialen Staat maßgebend sein müssen, auf ihre grundlegenden Arbeiten ist der sachgemäße Ausbau der Steuersysteme in ganz Deutschland zurückzuführen. Das unübersichtliche Chaos begann sich bestimmten Gesichtspunkten einzuordnen. Die Ansichten auch der praktischen Finanzleute klärten sich mehr und mehr.

Es ist für Preußen beschämend, wenn man feststellen muß, daß fast alle Staaten des Deutschen Reichs sich alsbald mit Eifer an die Reformarbeit machten und durchweg recht hochwertige, teilweise sogar bestechend vorbildliche Leistungen (vgl. Baden) vollbrachten. In Preußen flickte man noch immer, man konnte sich vom Alten nicht losmachen, obgleich es sich eigentlich nur um eine Wiederaufnahme von Ideen handelte, die kluge Staatsmänner schon ein ¾ Jahrhundert vorher in die Tat umzusetzen versucht hatten. Es ist diese zögernde Haltung in der Finanzpolitik Preußens zum großen Teil auf die eigentümliche Abneigung zurückzuführen, die sein großer Kanzler Bismarck gegen die direkten Steuern im allgemeinen, speziell aber gegen die Einkommensteuer hegte. Daher konnte sich die entsprechende Reform in Preußen erst durchsetzen, als Bismarcks maßgeblicher Einfluß nicht mehr entgegenstand.

So begann der große Umschwung vom Jahre 1891. Die Reform Miquels ist ohne Zweifel von großer Bedeutung als steuer-

praktische Leistung. Theoretisch waren ja die Gedanken, die durch die Reform zur Tatsache wurden, schon seit Jahrzehnten durch die Finanzwissenschaft in stetem läuterndem Kampf der Meinungen genügend entwickelt und ausgebildet worden. Und gerade diese Entwicklung der Finanzwissenschaft verleiht der Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer in gewissem Grade den Charakter des Zwangsläufigen, dessen Verwirklichung eigentlich nur eine Frage der Zeit war und die teils sehr viel früheren Durchführungen solcher Reformen in den anderen deutschen Staaten nehmen der preußischen viel von dem Nimbus des Einzigartigen und Neuartigen, mit dem sie gern umgeben zu werden pflegt. Man möchte sagen, Miquel hat in einer reiferen Zeit unter einem glücklicheren Stern mit besserem Erfolg einen Versuch wiederholt, der vor ihm in demselben Jahrhundert zweimal gescheitert war.

Ein prinzipieller Mangel, der bei allen preußischen Finanzrevolutionen, besonders bei der von 1818—20, immer wieder in Erscheinung tritt, macht sich auch 1891 bemerkbar: Bei aller guten Reformarbeit und bei bestem Willen zur Neuschöpfung doch noch ein allzu ängstliches und starres Festhalten am Ueberkommenen und Bisherigen. Obwohl man auch die völlige Reformbedürftigkeit des Bisherigen erkennt, kommt man doch nicht ganz darüber hinweg und kann sich nicht davon losmachen. Der große Wert, der in der Berücksichtigung der Steuergewohnheiten der Bevölkerung liegt und der besonders auf das finanzielle Ergebnis der Abgabe von Einfluß ist, soll durchaus nicht verkannt werden. Aber diese Rücksichtnahme darf nicht so weit getrieben werden, daß an ihr die Verwirklichung eines für richtig und heilsam erkannten Steuersystems scheitert. Gerade in der Finanzgebarung sind Leichtbeweglichkeit sowie schnelle und völlige Anpassung an die veränderten Wirtschaftsverhältnisse notwendige Voraussetzungen für den Erfolg der Besteuerung.

In der Regel werden sich ja die Wirtschaftsverhältnisse heute nicht mehr so schnell grundlegend ändern, daß bei einer notwendig werdenden Reform des Steuerwesens nichts von dem bisher Bestehenden in die neue Periode hinüber gerettet werden könnte, insbesondere wenn man schon während des Umbildungprozesses durch Ergänzungen die notwendigsten Angleichungen vorgenommen hat. Die Reform von 1890 aber nimmt in dieser Hinsicht eine Ausnahmestellung ein. Von 1820 bis 1890 hatten sich die Verhältnisse grundlegend geändert. Angleichungen der alten steuerlichen Grundlagen — wir meinen speziell der Gewerbesteuer — an den Gang der Entwicklung waren zwar wiederholt versucht worden, aber höchst mangelhaft in sich und völlig unzureichend geblieben. Deshalb hätte 1890 mit den Ertragssteuern bewußter und energischer abgerechnet werden müssen, zumal gerade in jenen Tagen die theoretische Forschung die zu stellenden Forderungen in voller Schärfe herausbrachte und auch praktische Beispiele in genügender Menge vorhanden waren.

Es soll nicht verkannt werden, daß die in der Praxis auftretenden Schwierigkeiten, die sich einer solchen Neuordnung der Steuergebarung entgegenstellen, nicht immer sofort und leicht überwunden werden können. Aber sie sind nicht unüberwindlich und dürfen nicht hindern, die der Reform zugrunde liegenden Ideen in den Kerngesetzen klar zum Ausdruck zu bringen und zu Ende zu führen und durch Ueberleitungsgesetze und Uebergangsbestimmungen das Alte zum Neuen hinzuleiten. 1818 forderte Humboldt für die damalige Reform ganze Arbeit, man hat sie nicht geleistet. Obgleich wohl erkannt wurde, daß das alte preußische Akzisesystem sich überlebt hatte. Die Mahl- und Schlachtsteuer wurde bis 1891 als Hauptabgabe weiter erhoben. Immerhin läßt sich dieser Mangel, wenn auch nicht entschuldigen, so doch verstehen. Die Aussicht auf höheren finanziellen Ertrag, der damals ja von vitalster Bedeutung war, verursachte zum großen Teil die Unvollkommenheit der Reform.

1891 aber lag ein solcher Entschuldigungsgrund nicht vor. In dem Entwurf zum Einkommensteuergesetz wird von der Regierung mit Befriedigung festgestellt und immer wieder betont,[54] „daß in dem gegenwärtigen Stande der Finanzen keine Nötigung liegt, mit der Reform zugleich die Vermehrung der Staatseinnahmen aus den direkten Steuern zu erstreben. Die Staatsregierung legt Wert darauf, daß ihr die Umstände gestatten, bei ihren Reformvorschlägen sich lediglich von der Absicht einer gerechteren, den gegenwärtigen Verhältnissen angepaßten, insbesondere der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen in höherem Maße entsprechenden Verteilung der direkten Steuerlast leiten zu lassen."

Damit war an sich die Möglichkeit für die Konstruktion eines auch steuertheoretisch einwandfreien, vollkommenen Abgabensystems gegeben; denn daß ein Weniger an Einnahmen durch die Reformen nicht eintreten würde, darüber war man sich klar. Es hätte eben höchstens ein Mehr ausbleiben können. Darauf aber war man ja (nach den Erklärungen der Staatsregierung) nicht angewiesen.

Der Mangel an innerer Konsequenz tritt besonders hinsichtlich der Stellung der Ertragssteuern zur Einkommensteuer (dem Clou der Reform) im allgemeinen und der Gewerbesteuern im besonderen in Erscheinung. Wenn man in späteren Jahren, nachdem die Praxis eine gewisse Ergänzung der Reform erzwungen hatte,[55] die theoretische Vollkommenheit des ganzen Werkes lobend hervorhebt, so darf uns das über die ursprüngliche Gestaltung der Umgestaltung und den Willen der Reformer nicht täuschen, denn diese letzten beiden Faktoren sind für die Beurteilung der Reform als solche ausschlaggebend.

Die Einführung der allgemeinen Einkommensteuer in Preußen bedeutete an sich die Ueberwindung der Ertragsbesteuerung im staat-

[54] Abgedruckt bei Schanz, Finanzarchiv, Jahrg. 1890, S. 664 ff.
[55] Vor allem durch das Gewerbesteuergesetz und des K. A. G.

lichen Steuersystem. Die allgemeine Einkommensteuer war zwar ihrer Form nach noch keine vollkommene Abgabe, insbesondere lehnte man eine verschieden hohe Belastung des fundierten und unfundierten Einkommens durch die Einkommensteuer selbst ab, da „in dem Gesamteinkommen der einzelnen Steuerpflichtigen Einkommensteile, welchen die größere Leistungsfähigkeit übertragbaren Besitzes beiwohnt, mit persönlichem Arbeitsverdienst vielfach so untrennbar verbunden sind, daß jeder Versuch einer Sonderung zum Zwecke einer verschiedenen Bemessung des Steuerfußes der Einkommensteuer auf mehr oder weniger willkürliche Angaben gegründet werden und deshalb zu unvollkommenen Ergebnissen führen müßte" (Begründung des Einkommensteuergesetzes[56]). Uebrigens dieselben Bedenken, die eine gerechte Vorbelastung des im Gewerbeertrag erscheinenden fundierten Einkommens so überaus schwierig machen. Aber man erkennt die Richtigkeit des Grundsatzes überhaupt an, wählte nur einen gangbarer erscheinenden Weg und zwar durch Einführung der Ergänzungssteuer. Auch eine entsprechende Erweiterung der Erbschaftssteuer zu diesem Zwecke war geplant (übertragbarer Besitz = fundierter Besitz), scheiterte jedoch in den Parlamentsverhandlungen. Jedenfalls war damit das Staatssteuersystem fertig und für weitere direkte Steuern kein Platz. Trotzdem dachte man gar nicht daran, die Gewerbesteuer aus dem Staatssteuersystem zu entfernen, obgleich nicht nur die Finanzwissenschaft mahnte, sondern auch die Gemeinden selbst die Initiative ergriffen und mit der Ueberweisungsforderung seit Jahren hervorgetreten waren.[57] Man soll nicht etwa glauben, daß es von Anfang an der Wille der Regierung gewesen ist, die Gewerbesteuer als Staatseinnahmequelle aus der Hand zu lassen, sondern man wollte sie neben der allgemeinen Einkommensteuer im System beibehalten, ein Gedanke, der die Vermutung aufkommen läßt, daß die richtige Idee, die dem abgeschlossenen Werk zugrunde liegt, nicht von Anfang an da war, sondern später erst von dritter Seite hineingetragen wurde. Wie hätte man wohl eine im Staatssteuersystem neben der allgemeinen Einkommensteuer isoliert dastehende Gewerbesteuer rechtfertigen wollen, welche Funktionen hätte man ihr zuweisen wollen? Es wäre eine glatte Unmöglichkeit gewesen.

1893 erst bequemte man sich dazu, dem Plan näher zu treten, die Gemeinden eventuell wieder durch ein Zuschlagsrecht zu der staatlichen Steuer an der Gewerbeabgabe zu beteiligen. Man machte aber jetzt diese Gewährung davon abhängig, daß das dadurch entstehende Minus an Staatssteuersoll durch einen Mehrertrag der allgemeinen Einkommensteuer voll gedeckt wurde. Ein glatter Beweis dafür, daß der Ertrag der Gewerbesteuer ursprünglich ins Staatssteuersoll eingerechnet

[56] Vgl. Schanz a. a. O.
[57] Preußisches Verwaltungsblatt 1880/81 S. 54.

war, daß man also an eine Abgabe der Gewerbesteuer nicht gedacht hatte oder aber es würde dieser finanzielle Vorbehalt in scharfem Widerspruch stehen zu den Ausführungen der Staatsregierung in der Begründung zum Einkommensteuergesetz.

Die Entscheidung über die Stellung der Gewerbesteuer wurde noch hinausgeschoben, bis das Ergebnis der ersten Einkommensteuerveranlagung vorlag. In den Kreisen der Finanzwissenschaft ist man sehr skeptisch. Es müßten die Erträge der Einkommensteuer mindestens um einige 20 Millionen Mark wachsen, was zunächst doch nicht als sehr wahrscheinlich anzunehmen sei. Um solche Erträge zu gewinnen, bedürfe die Einkommensteuer vorher einer erheblich weiteren Ausbildung, höherer Steuersätze im ganzen, mindestens für fundiertes und alles größere Einkommen.[58] Gott sei Dank war hier etwas zu schwarz gesehen worden. Die überraschenden Mehreinnahmen an Einkommensteuer für 1893 im Vergleich zu 1892 — statt eines erwarteten Mehr von 10—15 Millonen stellte sich ein Mehr von 45,3 Mill. heraus, d. h. etwa 80 v. H. mehr als im Vorjahre — schufen die finanziellen Mittel für den Staat, auf die Einnahmen aus der Gewerbesteuer zu verzichten. — Ueber die Ueberweisung der Grundsteuer an die Gemeinden war man sich von vornherein klar gewesen. Es ist also letzten Endes dem günstigen Einkommensteueraufkommen zu danken, daß die Reform von 1891 nicht mit einem groben Mißverhältnis geendet hat. Man versuchte später die Verzögerung mit einem Mäntelchen zu umhängen. Man machte geltend, daß es bei der Einführung einer neuen Steuer oder bei einem Wechsel der Steuergläubiger keineswegs allein auf das Verhältnis der Steuer zu den in der Theorie maßgebenden Besteuerungsprinzipien, sondern namentlich auf die Wirkungen ankomme, welche diese Steuer nicht nur vermöge ihres grundsätzlichen Inhalts, sondern auch vermöge der Wechselbeziehung ausübt, in der sie zu den unter ihrem Einfluß hervorgebildeten tatsächlichen Verhältnissen steht. An sich eine sehr richtige Erwägung. Aber selbst wenn sie die Ursache für die Verzögerung der Ueberweisung der Gewerbesteuer gewesen wäre, so wird man doch nicht glauben machen wollen, daß man bis 1893 diese tatsächlichen Wirkungen voll hätte überblicken können. Im übrigen wird eine Neuordnung des Steuerwesens in gewissem Maße stets ein Risiko darstellen. Aber nur aus Furcht davor, die Wirkungen könnten ungünstig ausfallen, an veralteten und völlig unpassenden Verteilungsprinzipien festzuhalten — zumal wenn die Reform „nur" eine gerechte Verteilung bezweckte —, erscheint wenig verständlich.

Man überwies schließlich auch die Gewerbesteuer nicht endgültig den Gemeinden, wie es allein einer konsequenten Zuendeführung entsprochen hätte[59] — und 1923 erst nach-

[58] Vgl. hierzu Ad. Wagners Aufsatz über das neue Gewerbesteuergesetz in Schanz, Finanzarchiv, Jahrg. 1895.

[59] Bezüglich der Möglichkeit von Sondersteuern nach dem K. A. G. vgl. S. 79 ff.

geholt wurde — sondern „setzte sie der Staatskasse gegenüber außer Hebung," wählte also das umständliche Verfahren einer staatlich zwar veranlagten aber nicht zur Erhebung gelangenden Abgabe. Es gibt auch hierfür nur eine Erklärung: Man fürchtete die schwankenden Erträge der Einkommensteuer bei niedergehender Wirtschaftskonjunktur und wollte den letzten Trumpf nicht aus der Hand geben, d. h. eventuell Rückübertragung auf den Staat und damit völlige Verwirrung der Beziehungen im System.

Drohte so die exzentrische, wenig befestigte Stellung der Gewerbesteuer im gesamten Steuersystem die Geschlossenheit des Werkes zu sprengen, so war auch ihre innere Konstruktion noch stark mit überholten Resten aus früheren Perioden durchsetzt, die sich als gefährlicher Hemmschuh darstellten, die Gewerbesteuer daran hinderten, die den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Stellung zur Einkommensteuer einzunehmen und die verkehrte Entwicklung dieses Verhältnisses in den folgenden 30 Jahren wesentlich bedingt haben.[60]

Es ist als die allgemeine prinzipielle und steuergeschichtliche Bedeutung der Gewerbesteuerreform von 1891 gerühmt worden, daß an die Stelle der Unterscheidung nach Qualität der Gewerbe die Unterscheidung nach Quantität des Ertrages trat. Gewiß, man machte den Ertrag zum Hauptfaktor der Bemessung. Aber die Umschreibung des Begriffs Ertrag und die Ausmittlung ist für die Beurteilung das allein Ausschlaggebende. Sie aber geschah weiterhin nach den alten Steuergesellschaften und Mittelsätzen. Das Prinzip der neuen Veranlagungsmethode, Besteuerung nach dem Ertrage, ließ an sich keine Steuerklassen mehr zu, denn die Konsequenz der Ertragsbesteuerung ist allein die Quoten- oder Prozentbesteuerung.

Als Hauptzweck der Gewerbesteuerreform hat ebenfalls die Herbeiführung einer gerechten Verteilung zu gelten, „da seit geraumer Zeit mit wachsender Schärfe der berechtigte Vorwurf gegen die Gewerbesteuer erhoben wird, daß sie die Betriebe durchweg ungleich belaste und insbesondere die schwachen wenig leistungsfähigen Betriebe zu hart treffe, dagegen die großen gewinnreichen Betriebe mit einer unverhältnismäßig geringen Steuer belege" (Begründung zum Gewerbesteuergesetz[61]).

Mit ein Hauptgrund für diese Ungerechtigkeiten war die Einrichtung der Steuergesellschaften und Mittelsätze gewesen, deren Hauptnachteil eben in der ungenügenden Erfassung der stärkeren Betriebe und der erheblichen Belastung der weniger leistungsfähigen besteht. Ausgerechnet diese Einrichtung wird beibehalten. Die Praxis hat ge-

---

[60] Radikale Beschränkung auf die Gewerbekapitalsteuer hatte schon Ad. Wagner gefordert. Vgl. seine Finanzwissenschaft II. Teil S. 543.

[61] Schanz a. a. O.

lehrt, daß auch die neue Einteilung der Klassen nach der angeblichen Höhe des Ertrages die Nachteile der Mittelsätze nicht aufzuheben vermochte.

Das Originellste sind die Gründe, die man für die Beibehaltung anzuführen weiß: „Es ist ein unbestrittener Vorzug, der den gewerblichen Kreisen sehr willkommen war, der bisherigen Gewerbesteuer, welche mit der Einrichtung der Besteuerung nach Mittelsätzen zusammenhängt, daß jedes lästige Eindringen in die Verhältnisse der Gewerbetreibenden entbehrlich war und unterblieben ist. Bei Aufstellung des gegenwärtigen Reformplanes ist ernstlich danach gestrebt, diesen Vorzug auch bei der notwendigen Reform zu erhalten."[62] Und mit solchen Argumenten operiert eine Regierungsbegründung, nachdem kurz vorher die allgemeine Einkommensteuer zur Einführung gelangt ist und in der Gewerbesteuer selbst subjektive Elemente anerkannt werden mußten. Bei einem derartig starren Festhalten am Ertragssteuercharakter könnten Zweifel auftauchen, ob die subjektiven Elemente bewußt oder nur instinktiv, zufällig hineingelegt worden sind.

Weitere Gründe für die Beibehaltung der Mittelsätze: Ihre Aufgabe würde unter Umständen eine Veränderung der Verwaltungsorganisation voraussetzen. Eine Individualbesteuerung aber wollte man den Steuerausschüssen nicht zumuten. Wenn man bei der bisherigen Methode bliebe, würde auch der Einfluß der Verwaltung, dem so leicht das Odium einseitiger Fiskalität anhafte, bei der Verteilung der Steuer fortfallen. Allerdings, aber zum Schaden der Staatskasse und auf Kosten einer gerechten Verteilung. Denn kein Steuerausschuß wird die einzelnen Betriebe so objektiv behandeln können wie die lediglich am Gesamtertrage interessierte Finanzbehörde.[63]

Alles in allem wenig durchschlagende, teilweise sogar kaum verständliche Gründe, die jegliches tiefergreifende Erfassen der Aufgaben einer allgemeinen Gewerbesteuer neben einer allgemeinen Einkommensteuer, sei es im Staats- oder im Kommunalsteuersystem, vermissen lassen.

Durch die vorstehenden Ausführungen läßt sich leicht ein großer Irrtum aufklären. Man findet häufig sogar in namhaften Werken den Gedanken vertreten, die Gewerbesteuer wäre 1891 als Realsteuer beibehalten worden, um die Einkommensteuer zu ergänzen.[64] Das ist durchaus unrichtig. Daß im Staatssteuersystem dazu für die Real-

[62] Schanz S. 352.

[63] Die Erwartungen der Staatsregierung waren ja auch äußerst bescheiden: Es heißt in der Begründung wörtlich: Die Staatsregierung hegt keinen Zweifel darüber, daß ihre Vorschläge nicht bloß ausführbar seien, sondern auch zu einer Vereinfachung der gegenwärtigen komplizierten Besteuerung beitragen werden.

Es ist das wohl auch die Mindestforderung, die man an ein Reformwerk stellen muß, das sich zum Ziel gesetzt hat, eine gerechtere Verteilung zu erreichen.

[64] So z. B. Aust, a. a. O. S. 58.

steuern kein Platz mehr vorhanden sein konnte, haben wir eben nachgewiesen. Aber auch im Abgabensystem der Gemeinden, denen sie jetzt im Einklang mit den neuen Forschungen und Ansichten der Finanzwissenschaft überlassen wurden, konnten sie keineswegs die untergeordnete Stellung von Ergänzungssteuern zur Einkommensteuer einnehmen, sondern umgekehrt, die Einkommensteuer der Gemeinden bildeten die Ergänzung der Realsteuern. (Jedenfalls nach den Plänen der Reformer.) Die theoretische Begründung dieses Verhältnisses haben wir im ersten Teil unserer Arbeit berührt. Zur Staatseinkommensteuer als solcher hatte also die Gewerbesteuer überhaupt keine Beziehungen mehr, nur zu der Gemeindeeinkommensteuer.

Aber weshalb hat man so krampfhaft an dem Realsteuercharakter der Gewerbesteuer festgehalten, der den folgenden 25 Jahren den unheilvollen Stempel eines Zwittergebildes aufprägte?

Es gäbe einen Grund, der zum Teil überzeugend sein könnte, der aber nur angeführt werden dürfte, wenn man sich bei Schaffung des Gewerbesteuergesetzes schon für die zukünftige Ueberweisung an die Gemeinden entschieden hätte. In der Gemeinde als einem vor allem wirtschaftlichen Verbande sollte soweit als möglich die Lastenverteilung nach dem Prinzip von Leistung und Gegenleistung erfolgen. Die Gewerbesteuer müßte dann da die Ausgleichsleistung bilden, wo es sich um die den Gewerbetreibenden zukommenden Vorteile handelt. Aber gerade dieses Prinzip war ja obendrein durch die Gesetzgeber selbst durchbrochen worden. Soweit es sich um die Vorbelastung des fundierten Einkommens gehandelt hätte, wäre eine objektive Bemessung ohne Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen ohne weiteres möglich und auch richtig gewesen durch Zugrundelegung des Anlage- und Betriebskapitals. War kein Anlage- und Betriebskapital vorhanden, so konnte man nicht von fundiertem Einkommen sprechen und eine Vorbelastung erübrigte sich. Das Anlage- und Betriebskapital wurde jedoch tatsächlich nur in sehr wenigen Ausnahmefällen zur Bemessung herangezogen. Man suchte beide Funktionen der Gewerbesteuer durch die Besteuerung des Gesamtertrages zur Durchführung zu bringen, ohne bei dessen Festsetzung die Mitwirkung des Anlage- und Betriebskapitals zu berücksichtigen. Hier mußte man dann aus den erörterten Gründen zur Einführung subjektiver Elemente kommen, die besonders in den Bestimmungen über die Ermittlung des Ertrages und in den Bestimmungen über die Befreiung der gewerblichen Kleinbetriebe von der Steuer nach einer bestimmten ziffernmäßigen Mindestgrenze des Ertrages[65] in Erscheinung treten. Bei der Grund-

[65] Originell und recht bezeichnend für die wenig tiefgehende Erkenntnis der Gesetzgeber vom Wesen einer Gewerbesteuer besonders im Verhältnis zur Einkommensteuer ist die Begründung, welche die Gesetzesmotive für diese Bestimmung anzuführen wissen: „Solche Betriebe repräsentierten über die persönliche Tätigkeit des Unternehmers hinaus keinen in Betracht

steuer z. B. wäre eine solche Bestimmung wie die letztere unmöglich gewesen, wegen des bei weitem objektiveren Charakters des Grundertrages.

Wenn noch gesagt worden ist, daß die Realsteuern durch die Gemeinden gerade deshalb viel zweckmäßiger und gerechter ausgenützt werden könnten als durch den Staat, weil die Gemeinden viel besser als der Staat durch häufige Revisionen usw. den jeweilig wirklichen Ertrag der in ihrem kleinen Bezirk befindlichen Güterquellen zu ermitteln vermögen, so mag das für die damalige Zeit mit ihrer unzulänglichen Staatsfinanzverwaltung vielleicht zutreffen — heute gilt es nicht mehr —; es ist diese Anerkennung einer zweckmäßigen Ausnutzung aber doch kein Argument für die Beibehaltung der Gewerbesteuer als Realsteuer, zumal man schon 1893 zugeben mußte, daß sie als Ertragssteuer schon damals den an sie zu stellenden Forderungen nicht vollauf gerecht zu werden vermochte.[66]

Als einzige Begründung für das Festhalten an der Realsteuerform bleibt letzten Endes übrig die Furcht vor dem lästigen Eindringen in die Vermögensverhältnisse des Einzelnen bei einer genauen Ausmittlung des Ertrages.[67] Im Grunde genommen war man also in Preußen — die Gesetzgeber wenigstens — auch 1891 noch nicht über die hemmenden liberalistischen Gedanken von 1820 hinweggekommen.

In demselben Maße, in dem die subjektiven Elemente in der Besteuerung des Gewerbeertrages zunahmen, hat die Gewerbesteuer innerlich ihren letzten Schein einer Realsteuer verloren und wurde tatsächlich mehr und mehr bis zu einem gewissen Grade zu einer zweiten Einkommensteuer auf den Gewerbeertrag.

Die Tatsache aber, daß diese innere Umgestaltung bis heute in der äußeren Form der Abgabe nicht betont wird, ja nicht einmal zugegeben ist, hat die verhängnisvollsten Folgen hinsichtlich der Fortwälzungsfrage gezeitigt. Es ist geradezu unverständlich wie hier gehandelt worden ist und um so beschämender für Preußen, als auch in

---

zu ziehenden Wert, der nicht schon durch die Personalbesteuerung ausreichend getroffen würde." Daraus folgt, daß man durch die Gewerbesteuer nur den über die persönliche Tätigkeit des Wirtschaftssubjekts hinausgehenden Anteil des Gewerbeertrages erfassen wollte, sofern ihn die Einkommensteuer nicht ausreichend träfe. (Eine frappierende Aehnlichkeit mit I. G. Hoffmanns Begründung vom „auffallenden Gewinn".) Eine solche Begründung eignet sich, wenn sie überhaupt für eine Gewerbesteuer paßt, allerhöchstens für eine staatliche Steuer, für eine kommunale wäre sie widersinnig, hätte sich aber auch bei der tatsächlichen Konstruktion der Staatsgewerbesteuer praktisch keineswegs durchführen lassen.

[66] Ad. Wagner, Aufsatz in Schanz' Finanzarchiv, 1895, über die neue Gewerbesteuer.

[67] Begründung zum Gewerbesteuergesetz in Schanz' Finanzarchiv, 1890, S. 746 ff.

dieser Hinsicht zwei andere Staaten ihm schon vor 20 Jahren in glänzender Form den Rang abgelaufen haben. Wir meinen Sachsen und vor allem Baden.[68] — In Sachsen bildete die Gewerbesteuer früher eine selbständige Ertragssteuer, ist aber mit Einführung der allgemeinen Einkommensteuer (in den 80er Jahren des vorigen Jahrhunderts) in dieser aufgegangen. — In Baden war die Gewerbesteuer seit Einführung der allgemeinen Einkommensteuer vom 20. 6. 1884 eine Ergänzung zu dieser, eine Ergänzung aber besonderer Art. In durchaus richtiger Erkenntnis des Wesens der Gewerbebesteuerung wurde sie zu einer bloßen Gewerbekapital- bzw. Betriebskapitalsteuer oder zu einer Steuer vom Ertrage des Gewerbekapitals allein gemacht und der übrige Teil der Gewerbesteuer, der das mehr persönliche Einkommen des Unternehmers trifft, überhaupt durch die Einkommensteuer übernommen. In diesem Maße wurde also die Gewerbesteuer beseitigt. Dieser Weg war schon damals —wie die Praxis bewiesen hat — durchaus gangbar und zeugt von tiefer Erkenntnis der Zusammenhänge. Die Reform wurde konsequent weitergebildet. Nach längeren Vorarbeiten wurde am 28. 9. 1906 eine Vermögenssteuer eingeführt, die an die Stelle der Ertragssteuer trat und auch den letzten Rest der Realsteuer auf das Gewerbekapital in sich aufnahm. Mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes vom 1. 1. 1908 ab, sind die Ertragssteuern in Baden zu partiellen Vermögenssteuern umgebildet worden. Ob und inwieweit die Aufhebung der Realsteuerform hinsichtlich der Grundsteuer von Vorteil war, haben wir hier nicht zu beurteilen, hinsichtlich der Gewerbesteuer war sie zweifellos ein ganz bedeutender Fortschritt. —

Der Verlust des materiellen Ertragssteuercharakters bei der Gewerbesteuer in Preußen ist jedoch kein Grund dafür, die Steuer der Gemeinde zu entziehen, obwohl seinerzeit dieser Ertragssteuercharakter für die Ueberweisung mitbestimmend gewesen sein soll. Eine Aenderung ihrer Stellung zur Gemeindeeinkommensteuer kann aus diesem Grunde nicht eintreten. Nach wie vor ist der Gewerbestand besonders bevorteilt, nach wie vor verursacht diese besondere Bevorteilung den Gemeinden und Gemeindeverbänden besondere Lasten, nach wie vor ist die Gewerbesteuer dazu da, hier den Ausgleich zu schaffen, nur ihre innere Konstruktion hat sich geändert, indem ihr heute der Reinertrag als Bemessungsgrundlage dienen muß. Nach wie vor werden die Einnahmen aus der Gewerbesteuer primär zur Deckung der Gemeindelasten heranzuziehen sein, darüber hinaus erst die Erträge aus der allgemeinen Einkommensteuer. Noch immer hilft also die Gewerbesteuer in der Gemeindebesteuerung nach außen den Grundsatz von Leistung und Gegenleistung zu verwirklichen, während sie nach innen in der Steuerbemessung der persönlichen Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte weitgehende Berücksichtigung angedeihen lassen muß. Und

[68] Vgl. Eheberg, a. a. O. S. 264.

das geht sehr gut. Es braucht also eine Abgabe, um das Prinzip von Leistung und Gegenleisung zu verwirklichen, durchaus nicht Realsteuer zu sein.

C 3b. Eine andere Frage, die besonders zu prüfen bleibt, ist die, ob und inwieweit die Steigerung des Gemeindebedarfs seit 1890 auf das Konto der durch die Gewerbebetriebe besonders verursachten Lasten zu buchen ist, oder wieweit sie auf eine Steigerung der der Allgemeinheit zugute kommenden Lasten zurückzuführen ist und ob sich dementsprechend die Verhältnismäßigkeit im Anteil beider Steuern am Gesamtaufkommen ändern mußte und richtig geändert hat. Aber hierbei handelt es sich eben nur um die äußere Verhältnismäßigkeit, um die richtige Abmessung des Maßes, in dem beide Steuern an der Aufbringung des Gesamtbedarfs entsprechend der Zusammensetzung dieses Bedarfs beteiligt werden müssen.

Solange mehrere Steuern mit verschiedenen Funktionen von einem Steuergläubiger erhoben werden, muß es als Grundsatz gelten, daß bei der Bemessung der Höhe der Abgabe die Hauptabgabe (in der Regel die Personalsteuer) sich in ihrem Voranschlag im wesentlichen nach dem Bedarf richtet, während die Steuern mit speziellen Aufgaben sich in der Differenzierung ihrer Sätze zwar nach ihren besonderen Bemessungsgrundlagen zu richten haben, in der allgemeinen Festsetzung des Maximums und Minimums (des höchsten und niedrigsten Steuersatzes) haben sie sich jedoch der Höhe der Personalabgabe anzupassen. Hier die richtige Verhältnismäßigkeit aufzufinden ist mehr eine Sache des Gefühls, schließlich auch der Erfahrung; allgemein gültige Sätze lassen sich nicht aufstellen. — Anders in einem System, in dem die einzelnen Steuerarten gleichwertige Glieder des Ganzen bilden, etwa die Glieder eines Ertragssteuersystems. Das Gesamtaufkommen richtet sich hier in seiner Höhe selbstverständlich ebenfalls nach dem Bedarf, aber die prozentuale Verteilung unter die einzelnen Steuergruppen hat sich vornehmlich nach Leistung und Gegenleistung zu orientieren. Aehnlich liegen die Verhältnisse in einem Kommunalsteuersystem, gleichgültig ob nur Ertragssteuern oder aber ein Gemisch von Ertragssteuern und Einkommensteuern vorhanden ist. Die Anteile der einzelnen Steuern am Gesamtaufkommen haben sich tunlichst nach dem Interesse der entsprechenden Steuersubjekt-Gruppe an den Gegenleistungen des öffentlichen Körpers zu richten. Also auch das Verhältnis zwischen Höhe der Einkommensteuer und Gewerbesteuer. Nach welchem Prinzip die innere Konstruktion der Abgabe erfolgt, ist völlig gleichgültig, die Anteilbemessung richtet sich allein nach dem für den Steuergläubiger maßgebenden Grundsatz. Aber weil bei der praktischen Festsetzung dieses Verhältnisses dem Gefühl eine gewisse Mitwirkung einzuräumen ist und sich allgemeine Richtlinien nur schwer aufstellen lassen, deshalb muß eine Kritik dieser Festsetzung in den einzelnen Entwicklungsepochen sehr vorsichtig sein.

Wir haben oben bereits darauf hingewiesen, wie wenig die Festsetzung dieser Verhältnismäßigkeit nach der Reform von 1820 den aus dem Charakter der Gewerbesteuer sich notwendig ergebenden Forderungen angepaßt war. Wir sahen, daß die Gewerbesteuer trotz ihrer ausdrücklichen Bezeichnung als Nebenabgabe höher gespannt war als die Personalabgabe in den Städten, die Mahl- und Schlachtsteuer, die ihrerseits schon einen über doppelt so hohen Prokopfsatz erreichte wie die Personalabgabe auf dem Lande, die Klassensteuer.

Wenn das Fundament faul ist, dann zeigt das darauf gebaute Gebäude schnell und ständig sich erweiternde Risse. Das Verkleben ist ein Aufschieben aber kein Aufheben. Retten kann allein ein „gründlicher" Neubau. Und wenn das Fundament zu klein ist, so lassen sich auf die Dauer trotz raffiniertesten Ueberbaus nicht ständig in die Breite wachsende Stockwerke aufsetzen.

In dem Kommunalsteuersystem erscheint die Realsteuer zunächst überhaupt noch nicht. Die Gemeinden lebten hauptsächlich von kleinen indirekten Abgaben. Schließlich wurde ihnen die Erhebung von Zuschlägen zur Klassensteuer und zur Mahl- und Schlachtsteuer gestattet, aber nicht ohne weiteres, sondern, wie das Gesetz über die Einrichtung des Abgabenwesens ausdrücklich hervorhebt, nur mit Genehmigung der Regierung. Besondere direkte Gemeindesteuern waren so gut wie ausgeschlossen. Die Instruktion vom 8. 2. 1834 zur revidierten Städteordnung vom 17. 3. 1831 spricht zum erstenmal von Realsteuerzuschlägen. Zuschläge zur Gewerbesteuer sollen nur dort gestattet sein, wo besondere örtliche Gründe dafür sprechen, tatsächlich handelte es sich also um Ausnahmefälle. In den ersten Jahrzehnten hätte auch, wenn diese Bestimmung nicht bestanden hätte, die staatliche Gewerbesteuer gar keine Gemeindezuschläge vertragen können, da sie verhältnismäßig sehr hoch gespannt war. In späteren Jahrzehnten, als die Genehmigung nicht mehr an so strenge Voraussetzungen geknüpft war, da war die Gewerbesteuer schon im Staatssteuersystem infolge ihres starren Schematismus, ihrer längst überholten Konstruktion zu einem Schemen herabgesunken, der sehr wenig einbrachte, dessen ungerechte Auswirkungen aber trotz des geringen Aufkommens von den betroffenen Kreisen als sehr lästig empfunden wurden. Ein Kommunalzuschlag hätte diese Unzulänglichkeiten nur noch verdoppelt. Dessenungeachtet wurde ein geringer Aufschlag erhoben, der jedoch praktisch wenig Bedeutung besaß. Die Städte wurden also immer mehr darauf hingedrängt, die Personalsteuer ganz vorwiegend zur Deckung ihres Finanzbedarfs auszubilden, während die Realsteuern, besonders die Gewerbesteuer, stark vernachlässigt wurden. Ein wirkliches kommunales Abgabensystem gab es so gut wie gar nicht. Die Folge dieser willkürlichen Besteuerungsbefugnis war, daß schließlich die Zuschläge zu den Personalsteuern eine außerordentliche, auf die Dauer unerträgliche Höhe erreichten.

War auch ein Teil der Schuld der allmählich einsetzenden Bequemlichkeit den Gemeinden zuzuschieben — die bloße Erhöhung der Prozentsätze der Personalsteuerzuschläge war doch so einfach, warum sich also mit zeitraubender und teuerer Veranlagung besonderer Steuern abgeben — so kann doch der Staat als Aufsichtsinstanz von dem größeren Teil der Schuld nicht freigesprochen werden. Im Rechnungsjahr 1891/92 belief sich der gesamte Jahresbetrag der Gemeindeabgaben in den Städten mit mehr als 10 000 Einwohnern auf rund 126 Mill. Mark, wovon aufgebracht worden sind: 8,5 Mill. durch Realsteuer, 97,5 Mill. durch Einkommensteuern, der Rest von 20 Mill. durch sonstige indirekte Abgaben und Mietsteuern. In Stadtgemeinden unter 10 000 Einwohnern wurden 1891/92 im Durchschnitt an Zuschlägen erhoben: Zur Klassen- und Einkommensteuer 164 v. H. (in Einzelfällen bis 400 v. H.) zu der Gewerbesteuer dagegen nur 8 v. H.[69]

Von den Gemeinden selbst gingen schließlich die Anträge auf Abänderung der unhaltbaren Zustände aus; denn sie waren letzten Endes die Leidtragenden. Fast durch jedes Gesetz wurden den Gemeinden vermehrte Lasten im Interesse des Staates auferlegt. Wenn sie sich nun dreist entschließen wollten, hohe Gewerbesteuerzuschläge zu erheben, so konnten sie es schon deshalb nicht mehr (wie es in einer Schrift des Westfälischen Städtetages heißt[70]), weil „infolge des Niedergangs fast aller Gewerbe die Steuerkraft sich außerordentlich vermindert hatte, andererseits infolge des Aufblühens der Industrie die Ausgaben (Schul- und Armenlasten) enorm gestiegen waren." Man muß sich erinnern, daß die Industrie damals noch keine Gewerbesteuer zu zahlen hatte, weil — ja nur weil auch die 500 Ergänzungsverordnungen zum Gewerbesteuergesetz von 1820 sie der Kasuistik dieses Gesetzes nicht einzuverleiben vermocht hatten.

Außerdem — so wird weiter geklagt — hätten die Zuschläge zu den staatlichen Personalsteuern eine unerschwingliche Höhe erreicht, und es sei daher die zweifellose Ueberlegung aller Einsichtigen, daß in dieser Weise die Sache nicht länger mehr fortgehen könne. Es wurde deshalb schon damals von den Gemeinden u. a. die Forderung aufgestellt, den Städten den Ertrag der ihnen naturgemäß zukommenden Steuern, der Gebäude- und der Gewerbesteuer ganz oder zum größten Teil zu überweisen.

Die Einzigen, die nicht einsichtig zu sein schienen, waren die maßgebenden staatlichen Stellen, die die Entscheidung zu treffen hatten. Sie fielen von einem Extrem ins andere. Man sah, die bestehenden direkten Steuern waren in dieser Form nicht ergiebiger zu gestalten; anstatt aber an eine gründliche Reform heranzugehen und sich über die Ursachen der gegenwärtigen Mißstände klar zu werden, brand-

[69] v. Kaufmann, Die Kommunalfinanzen, Bd. II, S. 364 ff.
[70] Preußisches Verwaltungsblatt 1880/81 S. 54.

markt man die direkten Abgaben als überhaupt untauglich und singt das Lob der indirekten Steuern in höchsten Tönen.

In einer Denkschrift von 1881 (Drucksache des Reichstags 1881, Nr. 57) heißt es sogar: „Alle für die direkten Steuern geltend zu machenden Vorzüge können „höchstens" einen theoretischen Wert für sich in Anspruch nehmen. In der Theorie mag die diesen Steuern zugrunde liegende Tendenz einer unmittelbaren Heranziehung nach dem Verhältnis seiner Leistungsfähigkeit noch so hoch zu stellen sein; die praktische Gestaltung solcher Abgaben entspricht diesen Theorien in den seltensten Fällen."

Das lag jedoch lediglich an der mangelhaften praktischen Ausgestaltung der direkten Steuern. Ein Jahrzehnt später schon wurde ja durch die Reform bewiesen, wie weit den theoretischen Grundgedanken auch praktisch entsprochen werden konnte.

Das Kommunalabgabengesetz von 1895 brachte für die Gemeinden die den Grundgedanken der Reform entsprechenden Anordnungen. Die Realsteuern werden nicht nur allgemein als die Abgaben bezeichnet, auf die sich die Gemeinden hauptsächlich zu stützen hätten, sondern es wird auch die Ausbildung besonderer Gemeinde-Realsteuern geradezu gefordert. Der Erhebung besonderer Gemeindeeinkommensteuern aber wird in jeder Weise hindernd entgegengetreten Gemeindesteuern vom Einkommen dürfen nur im engsten Anschluß an die Staatseinkommensteuer und nur in Form von Zuschlägen erhoben werden. Versagt ist den Kommunen ausdrücklich eine Präzipualbelastung des fundierten Einkommens durch Erhebung von Zuschlägen zu der zweiten staatlichen Personalsteuer, der Ergänzungssteuer. Dadurch würde — wie die Begründung des Kommunalabgabengesetzes hervorhebt — das aus Grundbesitz und Gewerbebetrieb fließende Einkommen von einer zweiten Vorbelastung — neben der durch die Realsteuern — getroffen werden.

Sogar das Recht der Zuschlagerhebung zur Staatseinkommensteuer steht den Kommunen nicht ohne weiteres zu, sondern ist noch an bestimmte Voraussetzungen geknüpft. Zuschläge dürfen nur erhoben werden bei gleichzeitiger Heranziehung der vom Staate veranlagten Realsteuern. Ueberhaupt finden wir eine starke Begünstigung einer vorzugsweisen Belastung der Realsteuern. Sie sollen in der Regel mindestens mit dem gleichen Prozentsatz wie die Staatseinkommensteuer zur Kommunalbesteuerung herangezogen werden. Wenn jedoch die zu ihnen erhobenen Zuschläge 200 Prozent noch nicht überschreiten, so können sie bis zu einem um die Hälfte höheren Prozentsatz als die Einkommensteuer in Anspruch genommen werden. Die Staatseinkommensteuer kann andererseits von Zuschlägen ganz frei gelassen werden, wenn nicht mehr als 100 v. H. als Zuschlag zu den Realsteuern erhoben werden.

Bei solchen scharfen Bestimmungen konnten zunächst wenigstens

die beabsichtigten Wirkungen nicht ausbleiben. Ein Blick auf die im Anhang befindliche Kurve zeigt uns deutlich den schroffen Anstieg der Realsteuererträge und den jähen Sturz des Einkommensteueraufkommens im Jahre 1895/96. Während die Realsteuern vorher weniger als $^1/_7$ des Finanzbedarfs gedeckt hatten, tragen sie 1895/96 mehr als ein Drittel. Die Einkommensteuer dagegen ist von 69 v. H. auf 44,2 v. H. des Gesamtbedarfs gesunken. Im Rahmen der Realsteuern wieder hat die Gewerbesteuer (infolge der Neuregelung) mit 450 v. H. die größte Steigerung aufzuweisen.

Doch die Freude dauerte nicht lange. Schon im nächsten Veranlagungsjahr machte sich ein rapides Wiederansteigen des Einkommensteueranteils bemerkbar, demgegenüber die Zunahme an Realsteueraufkommen nur als ein schneckenhaftes Emporkriechen bezeichnet werden kann. Von Jahr zu Jahr vergrößert sich der Abstand. Ein gleichmäßiges leichtes Ansteigen beider Kurven wäre natürlich gewesen und hätte der steigenden Wohlhabenheit der Bevölkerung entsprochen. So aber eroberte sich die Einkommensteuer mit wachsender Geschwindigkeit einen immer größeren Anteil am Gesamtgemeindesteueraufkommen, während die Realsteuerkurve, insbesondere aber die Gewerbesteuerkurve unter der normalen Mittellinie zurückblieb. Der letzte große Versuch, die Gewerbesteuer als Realsteuer heranzuziehen, war ein Mißerfolg gewesen. Nicht einmal im Kommunalsteuersystem konnte sie sich als solche noch durchsetzen. So rächte sich die absichtliche Ignorierung der Notwendigkeit, die Gewerbesteuer schon 1895 als Verbindung von Personalsteuer und Vermögenssteuer zu konstruieren. Die Grundsteuer scheidet hierbei völlig aus, weil sie stets als Ertragssteuer wird aufgezogen werden müssen. — Wenn wir bei dieser Gelegenheit vorgreifend den begonnenen Gedanken weiterführen dürfen: Als 1920 durch gewaltsamen Eingriff die Einkommensteuern den Gemeinden genommen wurden, waren sie gezwungen zu versuchen, aus den Realsteuern die fehlende Differenz herauszuholen. Aber sie griffen nicht zu der Grund- und Gebäudesteuer, der starren Ertragssteuer, obwohl doch gerade die Anpassungsfähigkeit der Ertragssteuern an schwankende Konjunkturen gerühmt worden war, nein, man griff allein auf die „einkommensteuerähnliche" Gewerbesteuer zurück, die den „einzigen beweglichen Faktor" im Kommunalsteuersystem noch bildete und schraubte ihre Sätze so hoch, wie es die veralteten Methoden (Klasseneinteilung, Mittelsätze usw.) überhaupt erlaubten. Unter dem Druck der Not kam dann eine Reform der Gewerbesteuer verhältnismäßig sehr schnell zustande (1923). Obwohl der Ertragssteuercharakter offiziell noch nicht fallen gelassen ist, wird die Gewerbesteuer in der Praxis in völliger Anlehnung an die Einkommensteuer festgesetzt.

Wir wollen den oben begonnenen Faden wieder aufnehmen.

Einkommensteuer und Realsteuern hatten die ihnen von den Reformern zugedachten Rollen in der Praxis vertauscht. Die stabilen

Konjunkturverhältnisse haben in nicht unerheblichem Maße dazu beigetragen, daß die „Vorzüge" der Realsteuern den Gemeinden nicht zum Bewußtsein kamen. Letztere waren nur darauf eingestellt, das finanzielle Ergebnis den wachsenden Aufgaben anzupassen und fanden in der Einkommensteuer ein bequemes Mittel dazu. Eine einfache Erhöhung der Zuschläge lieferte prompt die gewünschten höheren Erträge. An die leitenden Grundgedanken erinnerte man sich überhaupt nicht mehr, die Realsteuern sanken dementsprechend mit beängstigender Geschwindigkeit in ihrer Bedeutung für den Gemeindehaushalt. Auch innerhalb der doch ausgedehnten Gewerbesteuergrenzen größte Bequemlichkeit! Noch 1922 wurde die Gemeindegewerbesteuer in der Mehrzahl der Fälle auch von großen Städten noch in der Form von Zuschlägen zur Staatsgewerbesteuer erhoben.[71] Dieses Vorgehen hatte vor allem den Vorteil der Kostenersparnis durch Arbeitsersparnis; denn die Gemeinden legten ihrer Veranlagung die staatliche Veranlagung zugrunde und brauchten dadurch auch die erheblich anwachsende Zahl von Einsprüchen und Verwaltungsstreitverfahren nicht auf ihre Schultern zu nehmen. Demgegenüber bestanden zwar die Nachteile, daß die Gemeinden an etwa unrichtige oder ungenaue Veranlagungen durch die Staatsbehörde gebunden waren, ohne Abhilfe schaffen zu können und daß ferner die besonderen örtlichen Verhältnisse und Wünsche möglicherweise nicht berücksichtigt werden konnten. Aber bei dem relativ stets fallenden Anteil des Gewerbesteuerertrags am Gesamtgemeindesteueraufkommen wurde diesen Nachteilen, soweit sie überhaupt das finanzielle Ergebnis beeinflußten, blutwenig Beachtung geschenkt. Manche Gemeinden waren dazu übergegangen, nur einzelne Arten von Gewerbebetrieben durch besondere Gewerbesteuern gesondert, dann aber meistens besonders hoch, zu veranlagen. Dadurch können zwar die beiden Methoden bis zu einem gewissen Grade vereinigt werden. Mehrarbeit für besondere Veranlagung entsteht nur bei einem kleinen Kreis, trotzdem ist der Mehrertrag verhältnismäßig hoch. Aber dieses von rein praktischen Gesichtspunkten diktierte Vorgehen ist selbstverständlich als Rückfall in die Gewerbeklassensteuer von 1820 scharf zu verurteilen. Wo bleiben hierbei die Prinzipien der gerechten Steuerverteilung einer allgemeinen Gewerbesteuer?

Entsprach das zunehmende Divergieren der Gemeindeeinkommensteuerkurve und der Realsteuerkurve — noch mehr der Gewerbesteuerkurve — der tatsächlichen Entwicklung der Verhältnisse? Der Kurvenverlauf würde mit dieser Entwicklung in vollem Einklang stehen, wenn der größere und stets weiter wachsende Teil der sich ständig erhöhenden gemeindlichen Aufgaben auf diejenigen Lasten zurückzuführen wäre, die die Gemeinden im Interesse und zum Vorteil der Gesamtheit der Gemeindeeinwohner tragen, und wenn andererseits derjenige Anteil

[71] Rohde u. Beuck, Die Gemeindeabgaben in Preußen, Bd. 2, S. 95 und Lohmann a. a. O. S. 101.

an den Ausgaben, der bestimmten Bevölkerungsgruppen vornehmlich zugute kommt, relativ ständig gesunken wäre. Diese Frage ist also zunächst zu untersuchen.

Statistische Angaben über die Ursachen des Anwachsens der Ausgaben in allen Städten Preußens sind leider nicht zu erlangen gewesen. Das Material einzelner Städte aber ist nur geeignet, ein durchaus falsches Bild von der Gesamtentwicklung zu geben; denn die Ursachen für die Steigerung der Lasten in den einzelnen Städten und in den einzelnen Zeitabschnitten sind keineswegs einheitliche. Von dem Charakter der Stadt, ob Industriestadt, ob Landstädtchen oder ein Mittelding zwischen diesen beiden Typen, wird nicht nur der Grad des Steigens der Ausgaben sondern auch die letzte Ursache dieses Steigens abhängen. Im zwanzigsten Jahrhundert hat es keine Stadt mehr in Preußen gegeben, in der — sofern sie überhaupt ein Wachsen ihrer Ausgaben zu verzeichnen hatte — nicht erhöhte Wohlfahrts- und Schullasten den Hauptanteil an diesem Mehr gehabt hätten. Und wenn vorher einige Landstädtchen vorhanden gewesen sind, in denen die Ausgaben-Steigerung auf irgendwelchen anderen Lasten beruhte, so müssen diese geringen Ausnahmen bei der Betrachtung der Gesamtheit der preußischen Städte völlig zurücktreten. Daß gegen Ende des zweiten Jahrzehnts des zwanzigsten Jahrhunderts im Jahresdurchschnitt aller preußischen Städte das Plus an Wohlfahrts-, Polizei- und Schullasten über zwei Dritteile des Mehr der Gesamtlasten gegenüber den Vorjahren einnahm, ist bekannt. In einigen großen Industriestädten waren die Wohlfahrts- und Schullasten sogar bis zu 95 v. H. an der Gesamtsteigerung beteiligt.

Ist nun das ständige Anwachsen der Wohlfahrs- und Schullasten vor allen anderen Gemeindeaufgaben eine natürliche und zwangsläufige Begleiterscheinung unseres Zeitalters oder hat es besondere Gründe? Sind dementsprechend die Mittel zur Deckung dieser Mehrausgaben von der Allgemeinheit der Kommunalbevölkerung aufzubringen oder werden diese Mehrausgaben durch einige besondere Bevölkerungsgruppen hauptsächlich veranlaßt? Insbesondere — bringen die Ursachen des Anwachsens der Wohlfahrts- und Schullasten solchen besonderen Berufsgruppen besondere Vorteile und wären diese Gruppen aus den letzten beiden Gründen nach den Grundgedanken des Kommunalsteuersystems vornehmlich zur Tragung dieser Mehrlasten heranzuziehen gewesen?

Allerdings ist das Steigen der Armen-, Schul- und Polizeilasten eine Folge der Differenzierung der Berufsklassen, des zunehmenden Wachstums des Arbeiterstandes und dieses wieder eine Folge der zunehmenden wirtschaftlichen Konzentration. Kann man aber diese unabwendbaren Folgen der kapitalistischen Wirtschaftsordnung allein den Gewerbetreibenden zur Last legen und sie durch finanzielle Sonderbelastung dafür haftbar machen?

Zunächst ist festzustellen, daß natürlich für eine solche Heranziehung zu besonderer Leistung nicht die Gesamtheit der Gewerbetreibenden sondern nur diejenigen in Beracht kommen können, in deren Betrieben Arbeitnehmer beschäftigt werden, daß diese Sonderbelastung ferner mit der allgemeinen Gewerbeertragssteuer nichts zu tun hat, vielmehr nur durch eine Extraabgabe verwirklicht werden kann, weil die allgemeine Bevorteilung der Gewerbetreibenden durch das Vorhandensein der Kommunen, die der eigentlichen Gewerbeertragsbesteuerung zugrunde liegt, hierdurch nicht berührt wird. Es wird sich also um eine besondere Abgabe handeln müssen, die an die Zahl der Arbeitnehmer oder aber an den ihnen gezahlten Lohn anknüpft, d. h. eine Gewerbekopfsteuer oder eine Lohnsummensteuer. Kann nun eine solche Belastung gerechtfertigt werden, d. h. kann man hier den Grundsatz des Interesses, mit dem allein diese Maßnahme begründet werden dürfte, mit Erfolg vertreten — dahingehend, daß der Gewerbetreibende, der größere Arbeitermassen in seinem Interesse heranzieht, für die daraus den Gemeinden entstehenden Ausgaben aufzukommen hat?

Für größere Unternehmen steht zweifellos fest, daß die durch die gewerblichen Arbeiter entstehenden besonderen Lasten, wenigstens zum großen Teil, durch die Unternehmer verursacht sind. Man hat nun deren finanzielle Verantwortlichkeit dafür einfach mit der Begründung ablehnen wollen, daß der Grundsatz von Leistung und Gegenleistung hier nicht anwendbar sei, da als Gegenleistung für die Veranstaltung eines öffentlichen Körpers nur dann ein Aequivalent gefordert werden dürfe, wenn diese Veranstaltung einer bestimmten Gruppe von Einwohnern zum Vorteil gereichen soll oder doch in ihrem Interesse gemacht ist. In den Aufwendungen der Gemeinden für die gewerblichen Arbeiter aber will man nicht eine Leistung erblicken können, die von dem Unternehmer, der diese Personen beschäftigt, eine Gegenleistung verlangen darf.[72] U. E. aber muß dem Grundsatz von Leistung und Gegenleistung ein weiterer Geltungsbereich zuerkannt werden. Das Verursachen einer besonderen Belastung des Gemeindehaushalts reicht vollkommen aus, um die Anwendung des Interessenprinzips zu rechtfertigen. Es ist auch unerheblich, daß die Gemeinden zur Gewährung der Armenunterstützung und zur unentgeltlichen Zulassung eines Kindes zur Volksschule gesetzlich verpflichtet sind. Ebenso wie den Kommunen z. B. unter gewissen Bedingungen ein Erstattungsanspruch wegen verauslagter Unterstützungen gegen andere Gemeinwesen gesetzlich zusteht, ebenso kann die Gesetzmäßigkeit der Unterstützungsverpflichtung keinen Hinderungsgrund darstellen, die Unternehmer in gewissem Maße vorzugsweise zur Tragung dieser Lasten heranzuziehen. Es ist zwar richtig, daß sich in solchen Lasten nur eine Erscheinung ausprägt, die mit dem Anzuge zahlreicher Arbeiter notwendig verbunden ist, aber es darf doch nicht verkannt werden, daß in fast allen Fällen das

[72] Lohmann, a. a. O. S. 102 u. 103.

industrielle Unternehmen erst den Anlaß zu der Zusammenballung großer Arbeitermassen gegeben hat und nicht umgekehrt und damit die finanzielle Sonderbelastung des Gemeindehaushalts erst hervorgerufen wurde.

Es ist auch unhaltbar und theoretisch nicht zu begründen, einer solchen gewerblichen Sondersteuer nur dort ein beschränktes Anwendungsgebiet einräumen zu wollen, wo ein anderer zu rechtfertigender Deckungsmodus — d. h. eine Aufbringung dieser besonderen Lasten durch die allgemeine Einkommensteuer — nicht möglich ist, oder auch nur tatsächlich ungerechte Belastung zur Folge haben würde. Eine Aufbringung dieser besonderen Lasten durch eine Einkommensteuer ist durchaus unzulässig nicht nur deshalb, weil sie in Gemeinden mit vorwiegender Arbeiterbevölkerung eine überwiegende Belastung wirtschaftlich Schwacher, oder in Gemeinden mit leistungsfähiger Bevölkerung eine ungerechtfertigte Besteuerung derjenigen darstellen würde, die daraus weder in wirtschaftlicher noch in ideeller Beziehung einen Vorteil erhalten, sondern allein deshalb, weil eine Gewerbekopfsteuer oder Lohnsummensteuer sich nicht nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit orientieren darf. Dadurch, daß man anerkennen muß, daß es in den Städten Kreise gibt, die weder in wirtschaflicher noch in ideeller Beziehung aus diesen Sonderausgaben irgendwelche Vorteile ziehen, muß man zugeben, daß die solchen Lasten als Aequivalent dienende Abgabe nur nach Leistung und Gegenleistung erhoben werden darf. Eine Bemessung nach der Leistungsfähigkeit würde nicht nur den Grundsätzen der Kommunalbesteuerung sondern überhaupt den Prinzipien der gerechten Steuerverteilung widersprechen. Eine Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit der Unternehmer würde dem Wesen einer Gewerbekopf- oder Lohnsummensteuer durchaus entgegenstehen, denn sie muß bewußt von der Leistungsfähigkeit des zahlungspflichtigen Betriebes absehen, weil sie entsprechend ihrer Bestimmung nicht nach dem Vorteil festgesetzt werden darf, den der Unternehmer aus dem Arbeiter gezogen, sondern nach den Lasten, die dieser der Gemeinde verursacht hat.

Eine Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit würde darauf hinauslaufen, daß der Leistungsfähigere die höheren Lasten trägt. Dann aber würde der Fall eintreten, daß der Leistungsfähige, der eher imstande ist, seine Arbeiter vor der Inanspruchnahme der öffentlichen Wohlfahrtspflege zu bewahren, für diese Lasten die höheren Beiträge zahlen müßte, als der Leistungsschwache, der durch niedere Löhne das Material für die Wohlfahrtsämter liefert. Da aber das Auffinden einer fehlerfreien Formel weder für die Bemessung der Gewerbekopfsteuer noch der Lohnsummensteuer möglich ist, so muß auch aus diesem Grunde in Uebereinstimmung mit dem Wesen der Abgabe eine Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit unterbleiben. — Eine geringe Verschiebung haben diese Dinge heute durch die Einrichtung der sog.

Erwerbslosenversicherung erfahren. Die Arbeitgeber haben hierzu einen Sonderbeitrag zu entrichten. 1/5 aber trägt noch immer die Gemeinde und im übrigen reichen die Leistungen der Erwerbslosenfürsorge nicht einmal zur Bestreitung des notwendigsten Lebensunterhalts aus, so daß daneben das Wohlfahrtsamt regelmäßig noch eintreten muß. —

Zusammenfassend ist festzustellen: Das Wachsen des Gemeindebedarfs in den ersten 2 Jahrzehnten des 20. Jahrhunderts, soweit er über ein normales, d. h. der stetig ansteigenden Wohlhabenheit der Bevölkerung entsprechendes Maß hinausgeht, ist im wesentlichen auf gesteigerte Armen-, Polizei- und Schullasten zurückzuführen. Es gibt nur verschwindend wenige, kleine Städtchen, in denen das nicht der Fall ist. Die aber fallen absolut nicht ins Gewicht. Zum weitaus größten Teil sind diese ständig steigenden Belastungen des Wohlfahrtsetats auf die wachsende Arbeiterzahl und auf die Konzentration der Arbeitermassen in den Städten zurückzuführen. — Wohl gemerkt, diese Beziehungen gelten nur für die ersten 20 Jahre des 20. Jahrhunderts, speziell aber für die Zeit von 1910 bis zu Beendigung des Weltkrieges. — Für diese besonderen Belastungen sind die Arbeitgeber, die die Arbeiter beschäftigen, bis zu einem gewissen Grade wenigstens vorzugsweise, und zwar durch Zahlung einer Gewerbekopf- oder Lohnsummensteuer heranzuziehen. Entsprechend den von Jahr zu Jahr steigenden Ausgaben der Gemeinden hätte auf der anderen Seite logischerweise der Satz dieser besonderen Belastung sich ständig erhöhen müssen. Da das Aufkommen an Lohnsummensteuer dem Gewerbertragssteuer- und dem Gewerbekapitalsteueraufkommen zuzurechnen ist, so hätte die Lohnsummensteuer — soweit sie erhoben wurde — das über den normalen Anstieg hinausgehende Plus im Gesamtgewerbesteuerertrag liefern und sich in unserer graphischen Darstellung in einem gegenüber der Einkommensteuer verhältnismäßig starken Ansteigen der Gewerbesteuerkurve ausdrücken müssen. Statt dessen bleibt die Gewerbesteuer sichtlich zurück, während der Ertrag der Gemeindeeinkommensteuer erstaunlich wächst, und zwar wächst infolge dauernder Erhöhung der Prozentsätze, nicht etwa von selbst durch Vergrößerung der Einkommen bei gleichbleibenden Sätzen. (Auch das wäre u. E. nicht einmal gerechtfertigt gewesen, sondern hätte den Gemeinden die Verpflichtung auferlegt, gemäß den geltenden Grundsätzen und gemäß der Stellung der Gemeindeeinkommensteuer als Ergänzungssteuer zu der Realabgabe die Sätze entsprechend zu erniedrigen.)

Hätten die 1895 gegebenen gesetzlichen Grundlagen für eine solche, der tatsächlichen Entwicklung der Verhältnisse entsprechende Ausgestaltung der Gewerbesteuer ausgereicht? Es kann sich auch hierbei nur wieder um die an die Arbeiterzahl der Betriebe anknüpfende Steuer handeln, als der Steuer, die innerhalb der Gewerbesteuer allein eine

ständige Satzerhöhung gemäß den gesteigerten Lasten zuläßt. Die Gewerbeertragssteuer und die Gewerbekapitalsteuer gestatten gemäß den ihnen zugewiesenen Aufgaben eine solche laufende Erhöhung nicht. Ihr Ertrag kann im wesentlichen nur von innen heraus sich steigern durch den Uebergang eines Gewerbebetriebes aus einer Klasse in die nächsthöhere und durch das Hinzutreten neuer Betriebe.

Das staatliche Gewerbesteuergesetz enthielt keinerlei derartige auf besondere Kommunalverhältnisse zugeschnittene Bemessungsgrundlagen. Deshalb aber hatte man ja eine autonome Ordnung der Gewerbesteuer gestattet und der Gemeinde die Freiheit einer von der staatlichen Steuer abweichenden Regelung gegeben. Besondere Gemeindegewerbesteuern wurden in den ersten Jahren nach der Reform nur sehr vereinzelt eingeführt, hauptsächlich in den Industriestädten des Rheinisch-Westfälischen Industriegebiets, in dem die staatliche Gewerbesteuer in keiner Weise ausreichen konnte. Da aber zunächst keinerlei Richtschnur für die autonomen Ordnungen gegeben war, so schlug die Konstruktion ins entgegengesetzte Extrem.[73] Die bis 1896 eingeführten besonderen Gemeindegewerbesteuern waren überwiegend allein nach der Zahl der Arbeiter oder der Höhe der gezahlten Gehälter und Löhne bemessen worden; andere Grundlagen, wie z. B. der Ertrag und das Kapital, wurden überhaupt nicht berücksichtigt. Dabei ging man auch in der Festsetzung der Höhe dieser Steuer so unvernünftig vor, daß zahlreichen besonderen Gewerbesteuern von der Aufsichtsbehörde die Genehmigung versagt werden mußte, weil die Steuersätze in keinem oder keinem angemessenen Verhältnis zu den ihnen zugrunde liegenden Vorteilen und Lasten standen. Eine Basierung der gesamten Gewerbesteuer auf derartige Grundlagen ist natürlich eine Unmöglichkeit. Der Ertrag muß auf jeden Fall den Mittelpunkt bilden, äußere Merkmale, wie die Arbeiterzahl, können nur eine Nebenrolle spielen, eine Ergänzungsstellung einnehmen.

Die den Gemeinden im Jahre 1897 von der Regierung vorgelegten Mustersteuerordnungen suchten die Verhältnismäßigkeit zwischen Gewerbeertragssteuer und Gewerbekopf- und Lohnsummensteuer zu regeln.[74] Die eine Ordnung sucht das Ziel dadurch zu erreichen, daß die Ertragssteuer in Form eines Zuschlags zur staatlichen Steuer erhoben wird; dazu kommt eine Kopfsteuer, die sich folgendermaßen berechnet: „Es wird festgestellt, wieviel im letzten Rechnungsjahr an Schul-, Armen- und Polizeilasten auf den Kopf der Bevölkerung entfallen und wieviel hiervon danach auf sämtliche Arbeiter und Angestellten und deren Haushaltsanghörigen kommt. Von dieser Summe wird die von diesen Personen gezahlte Gemeinde-Einkommensteuer in Abzug gebracht, der Rest, geteilt durch die Anzahl der in Rechnung zu stellenden Arbeiter und Angestellten, ergibt den Einheitssatz für die Arbeiter bzw. An-

[73] Lohmann, a. a. O. S. 101 ff.
[74] Abgedruckt bei Lohmann a. a. O. im Anhang.

gestellten" (§ 3 der Musterordnung). Die zweite Musterordnung geht ebenfalls von der in Zuschlagsform erhobenen Ertragssteuer aus, erhöht aber für solche Betriebe, in denen mehr als 20 Personen beschäftigt werden, die Steuersätze um einen bestimmten Prozentsatz. Die Gemeinden waren natürlich an die vorgeschlagenen Sätze nicht gebunden.

Wir erkennen jedenfalls daraus, daß von seiten des Staates in ausreichender Weise dafür Sorge getragen war, die einmal für richtig erkannten Kommunalbesteuerungsgrundsätze auch zur Durchführung zu bringen. Leider ist das nicht gelungen. Den Gemeindeparlamenten, die entsprechend ihrer Zusammensetzung vorwiegend in ihren Beschlüssen von rein praktischen Gesichtspunkten bestimmt wurden, fehlte die Erkenntnis für die tiefer liegenden Wechselbeziehungen zur Einkommensteuer, die darin zum Ausdruck kommen. Allein Bequemlichkeit und Billigkeit waren maßgebend. Bis 1923 hin blieben besondere Gewerbesteuerordnungen Ausnahmen. An eine richtige Verwirklichung der der Gewerbesteuer zugedachten Funktionen war nicht zu denken. Man erhob einfach je nach Bedarf Zuschläge zur staatlichen Gewerbesteuer. Bei der erwähnten Lückenhaftigkeit der staatlichen Gewerbesteuer, sowohl was innere Konstruktion als auch die Wahl der Bemessungsgrundlage anbetrifft, mußte die Zuschlagerhebung verhängnisvolle Folgen haben. Es rächt sich die Prinzipwidrigkeit der staatlichen Gewerbesteuer, die erst 1923 beseitigt wurde. Eine kleine Beschränkung der weitgehenden Autonomie der Gemeinden bei der Wahl des Besteuerungsmodus hätte aber andererseits noch retten können, was noch zu retten war. Es wäre vielleicht richtiger gewesen, alle diejenigen Städtebeschlüsse besonderer staatlicher Prüfung und Genehmigung zu unterwerfen, die keine besondere Gewerbesteuerordnunger einführen wollten und dadurch hätten nachweisen müssen, daß für sie tatsächlich die notwendigen Voraussetzungen für autonome Regelung nicht gegeben waren, was sicher den wenigsten gelungen wäre.

Von seiten des Staates ist mit ganz unverständlicher Untätigkeit dieser verkehrten Entwicklung 20 Jahre hindurch zugesehen worden. Abgesehen von den wenigen Städten, die eine besondere Gewerbesteuer eingeführt hatten, war infolge der bloßen Zuschlagserhebung zur staatlichen Gewerbesteuer eine den steigenden Lasten entsprechende besondere Erfassung der in Frage kommenden Betriebe unmöglich. Eine einfache Erhöhung der Zuschlagsprozente war immerhin gewagt schon deshalb, weil sie keine Rücksicht auf die Ursache der Lastensteigerung nehmen konnte, hätte aber auch infolge der veralteten und starren Form der Gewerbesteuerermittlung und -erhebung auf Schwierigkeiten stoßen müssen. Allerdings könnte man den Einwand erheben, daß 1920, als die Gemeinden gezwungen waren, sich auf die Gewerbesteuer zu stützen, eine enorme Erhöhung der Prozentsätze doch möglich war. Allerdings, aber Not macht Unmögliches möglich. Die Tatsache, daß infolge dieses gewaltsamen Vorgehens Gerechtigkeit und Steuer-

moral mit Füßen getreten wurden, konnte eben damals nicht von Bedeutung sein, da es sich um Sein oder Nichtsein handelte. — Vorher jedoch wurden sämtliche Mehrausgaben durch Erhöhung der Zuschläge zur Einkommensteuer der Allgemeinheit aufgepackt. Mochten die theoretischen Grundgedanken zum Teufel gehen, die Hauptsache war, eine entsprechende Erhöhung der Einnahmen ließ sich auf billige Weise erreichen. An der mangelhaften Konstruktion der staatlichen Gewerbesteuer lag es übrigens auch, daß das rein äußere finanzielle Verhältnis zwischen Gesamtgewerbesteueraufkommen und Gesamtgemeindeeinkommensteueraufkommen kein befriedigendes sein konnte. Wir haben schon darauf hingewiesen, daß es sehr schwierig ist, in dieser Hinsicht genaue Zahlen zu nennen. Jedenfalls aber ist es entschieden zu niedrig gegriffen, wenn die Gewerbesteuer — wie es im Durchschnitt der ersten 20 Jahre des 20. Jahrhunderts der Fall war — nur $^1/_6$ des Einkommensteueraufkommens bringt, 30—40 v. H. dürften angemessen sein.

Kann man so einerseits den Gemeinden selbst den Vorwurf nicht ersparen, den Grundsatz der Kommunalbesteuerung umgekehrt und die Allgemeinheit verhältnismäßig zu stark zu den Lasten herangezogen zu haben, so muß doch ein noch schärferer Vorwurf den Staat als Aufsichtsinstanz treffen, der solche Vorgänge beizeiten hätte unterbinden müssen, zum mindesten durch Zwang der Einführung von autonomen Ordnungen für die Gemeindegewerbesteuer. Man hat von jeher betont, daß die Gemeinden besonders darauf bedacht sein müßten, ein s t a b i l e s Abgabensystem zu haben und sich in Zeiten wirtschaftlicher Not nicht auf schwankende Einkommensteuererträge verlassen dürften. Ein weniger wolkenkratzermäßiger Ausbau der Einkommensteuer und ein stärkeres Anspannen der Gewerbesteuern von vornherein, wären besser am Platz gewesen, und hätten die Gemeinden die bittere Pille von 1919/20 leichter schlucken lassen.[75] Sie waren also nicht ganz so schuldlos an dem, über das sie sich nachher so sehr entrüsteten.

C 4a. Der grundlegende Unterschied der Reform von 1919/20 zu der von 1891/93 besteht darin, daß 1891 lediglich eine gerechtere Steuer-

[75] Ein etwaiges Anspannen der Grundsteuersätze wäre natürlich überhaupt nicht zu rechtfertigen gewesen, da der steuerliche Wert wenigstens des unbebauten Grund und Bodens, von dem die Grundsteuer erhoben wird, in normalen Zeiten fast immer derselbe bleibt. Im Gesamtertrag geht die Grundsteuer sogar von Jahr zu Jahr zurück, weil der unbebaute Grund und Boden ständig abnimmt. Wenn trotzdem in unserer graphischen Darstellung ein langsames Ansteigen der Grundsteuer zu konstatieren ist, so liegt es daran, daß wir keine reine Grundsteuerkurve vor uns haben, die Gebäudesteuer ist mit eingeschlossen. Ihr Mehrertrag pro Jahr übersteigt um ein Weniges das Minus der Grundsteuern, so daß im Gesamtbild ein kleines Plus zu verzeichnen ist. Besonders deutlich tritt die unanrührbare Stabilität dieses Steuerkomplexes im Jahre 1919/20 hervor, als infolge Verschwindens der Einkommensteuer, die Gewerbesteuer zu nie geahnter Höhe emporklettern muß, die Grundsteuer jedoch unbekümmert ihren Weg zieht.

verteilung das Ziel war, während man 1920 vor allem einen höheren Ertrag, und zwar für das Reich, eventuell auf Kosten einer gerechten Verteilung, zu erlangen suchte. Die finanzielle Umwälzung von 1919/20 ist nicht so sehr von innen heraus geboren, sondern in der Hauptsache unter dem außenpolitischen Druck entstanden, sollte aber daneben wohl auch ein Mittel sein, um den Ideen der Novemberleute entsprechend die letzten Spuren des ehemaligen Reichscharakters tilgen zu helfen. Soweit politische Not an ihrer Wiege gestanden hat, ist die Reform von 1920 der Reform von 1820 in gewissem Sinne ähnlich. Sie ist in ebenso überstürzter Weise zugeschnitten, sie ist mit ebenso heißer Nadel genäht und ist daher vielfach ebensowenig vollkommen wie ihre Vorgängerin vor 100 Jahren. Aber wie man die Erzbergersche Reform auch beurteilen mag, es muß zugegeben werden, daß sie in dem uns hier speziell interessierenden Zusammenhang einen Vorteil ohne Zweifel gebracht hat: Sie hat der jahrzehntelangen Verkehrtheit und Prinzipwidrigkeit in der Praxis des kommunalen Steuerwesens ein Ende bereitet; freilich auch nur dieser negative Erfolg, das unbedingt Richtige hat sie nicht etwa an des Verkehrten Stelle gesetzt. Sie schoß in wenig Weitblick offenbarender Weise erheblich über das wünschenswerte Ziel hinaus. Wenn man geglaubt hat feststellen zu müssen, daß Preußen in Punkto Steuerreform immer eine ganz seltsame Langsamkeit an den Tag gelegt habe, und daß man nicht einmal behaupten könne, daß aus dieser „langen Weile", immer in jeder Beziehung „gut Ding" herausgekommen wäre, so kann man heute allerdings ein anderes Tempo beobachten, aber für die Güte der heutigen Produktion ist es bezeichnend, daß bereits im sechsten Jahre daran gearbeitet wird, um die unheilvollen Folgen der Reform von 1919/20 zu beseitigen.

1919/20 machte sich der Zwittercharakter der Gewerbesteuer aufs unangenehmste bemerkbar. Ueber die prinzipielle Unmöglichkeit einer beliebigen Erhöhung der Zuschläge zur staatlichen Gewerbesteuer sind wir uns klar. Allerhöchstens wäre eine Anziehung bis zur Höhe von 30—40 v. H. der Einkommensteuer zulässig gewesen, um in eine richtige Verhältnismäßigkeit zur reinen Personalabgabe zu gelangen. Eine darüber hinausgehende Erhöhung ließen die Funktionen der Gewerbesteuer im kommunalen Steuersystem nicht zu. Trotzdem wurde ein solches die Grenzen überschreitendes Anziehen der Zuschlagsätze notwendig, infolge des Fortfalls der Gemeindeeinkommensteuer. Es wurde nur ermöglicht durch die zunehmende Berücksichtigung subjektiver Momente, durch die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Unternehmers bei der Ermittlung des Gewerbeertrages, also durch das Betonen des Einkommensteuercharakters der Gewerbesteuer. Die Konstruktion als Ertragssteuer macht sich sehr nachteilig bemerkbar, sie offenbart sich als Hemmschuh, der eine Wahrung der gerechten Verteilung innerhalb der Gewerbesteuer zur Unmöglichkeit macht. — Bei den verhältnismäßig niedrigen Sätzen der letzten 20 Jahre

war das nicht so stark in Erscheinung getreten. Jetzt aber, wo die Gewerbesteuer innerhalb weniger Jahre auf das 4- bis 5fache stieg,[76] wurde dieser Mangel unerträglich. Die ungerechtfertigten Härten in jenen Jahren haben u. a. dazu geführt, daß die Gewerbesteuer von den Pflichtigen bewußt und restlos auf die Nächstfolgenden im wirtschaftlichen Verkehr weitergewälzt wurden und so letztlich zum größten Teil auf der Masse der Konsumenten liegen blieben. Der Gewerbesteuer mußte die Aufgabe zufallen, im Gemeindehaushalt nunmehr als der bewegliche Faktor zu fungieren, da die starren Einkommensteuerüberweisungen dazu naturgemäß nicht zu gebrauchen waren. Theoretisch und nach den Aufgaben der Abgabe betrachtet, konnte die Gewerbesteuer diese Funktionen nicht befriedigend erfüllen; denn sie hätte bei solcher Benutzung einen besonderen Stand, den Stand der Gewerbetreibenden, mit dem größten Teil des Einkommensteuerausfalls belasten müssen. Aber unter dem Druck der Notwendigkeit wurde hier ein Ausweg gefunden, wenn auch ein radikaler und bedenklicher. War es für die Entwicklung der Abgabe als Gewerbesteuer sehr zu begrüßen, daß die erforderliche Erhöhung der Sätze die Entwicklung und Verwendung subjektiver Elemente bei der Ertragsermittelung förderte und sehr beschleunigte, so war doch andererseits eben dieser Grund ein Hauptanlaß mit für das Hinausschießen über das Ziel und die dadurch bedingte Verbildung der Gewerbesteuer. Der Versuch, durch Gewerbesteuererhöhung den gesamten Einkommensteuerausfall hereinzubringen, führte de facto zu einer hundertprozentigen Anspannung der Gewerbesteuer an die Einkommensteuer. Auch die Steuersubjekte wurden dieselben, d. h. diese Maßnahmen führten — neben den oben schon gestreiften Härten der inneren Konstruktion zur bewußten und vollständigen Ueberwälzung, damit zur Bildung einer zweiten Einkommensteuer (besser Umsatzsteuer) und tatsächlich zur völligen Auflösung der besonderen Gewerbesteuer. Der Gewerbetreibende zahlt keinen Heller mehr an Steuern aus seinem Einkommen als der Lohn- und Gehaltsempfänger. Er zahlt die allgemeine Einkommensteuer und außerdem seinen Anteil an der Gewerbe-Einkommensteuer als Konsument wie jeder andere auch.

Dr. Oehler bezeichnet in seiner Schrift „die besonderen Gewerbesteuern in den Gemeinden des rheinisch-westfälischen Industriegebiets“[77] es als die Absicht des Gesetzgebers, daß die Gewerbetreibenden die Gewerbesteuer bei der Verwertung ihrer Erzeugnisse oder gewerblichen Dienste einrechnen und von den Abnehmern wieder hereinholen müßten. Diese Auslegung geht entschieden zu weit, denn damit wäre der Charakter der Gewerbesteuer als einer indirekten Steuer anerkannt, die bestimmungsgemäß nicht vom Gewerbetreibenden sondern von den Konsumenten getragen werden sollte. Die Gewerbesteuer ist aber un-

[76] Die Geldentwertung ist bei dieser Berechnung berücksichtigt.
[77] A. a. O. S. 60.

gerechtfertigt, sobald sie nicht mehr eine spezielle Belastung des Gewerbestandes bildet. Es würde also dann die gesetzliche Regelung mit den Aufgaben der Gewerbesteuer in schärfstem Widerspruch stehen. Eine solche Absicht des Gesetzgebers wäre vollkommen unzulässig und unverständlich. Die Gewerbesteuer soll auch von Gewerbetreibenden bezahlt werden. Gesetzt den Fall, der Gesetzgeber hätte eine Fortwälzung beabsichtigt, warum dann die umständliche Berechnung des Gewerbeertrags? Für eine indirekte Gewerbesteuer kann allein der Rohertrag die Bemessungsgrundlage abgeben, ebenso wie für die Umsatzsteuer der gesamte Umsatzbetrag. Ob das Unternehmen dann mit Gewinn oder Verlust betrieben wird, muß vollkommen gleichgültig sein. Die Umsatzsteuer ist hierin konsequent. Weiter, wie wollte man als Vertreter einer solchen Ansicht die Befreiung gewisser Betriebe mit kleinen Einkommen von einer indirekten Gewerbesteuer rechtfertigen? Die Leistungsfähigkeit des Betriebes dürfte in keiner Weise berücksichtigt werden; denn auf der einen Seite würde man die Gewerbetreibenden von der Zahlung der Steuer befreien, auf der anderen Seite ihnen aber gestatten müssen, dieselben Preise für ihre Waren zu erheben wie die großen und daher steuerpflichtigen Betriebe. Es wäre also in ihrer Verdienstspanne ein Steuersatz einkalkuliert, den sie nie zu bezahlen brauchen. Es würde dieser Ueberschuß für sie daher einen unberechtigten Gewinn gegenüber den steuerpflichtigen Betrieben darstellen. Dr. Oehler scheint uns auch von der unzutreffenden Voraussetzung auszugehen, daß die Gewerbesteuer vom Bruttoeinkommen der Pflichtigen erhoben wird.[78] Das ist nie der Fall gewesen, wäre auch durchaus falsch, sogar bei einer reinen Ertragssteuer. Allerdings ist man 1891 noch nicht zum Reinertrag vorgedrungen, eben weil man sich scheute, in die Geschäftsgeheimnisse einzudringen, die Bilanz offen zu legen und deshalb noch die Mittelsätze und die veralteten Einschätzungsmethoden beibehielt. Aber man besteuerte doch auch keineswegs nach dem Rohertrag, sondern nach einem Mittelding — wir möchten sagen — einem rohen Reinertrag.[79] In ihrer späteren Entwicklung kristallisiert sich immer mehr der Reinertrag als Bemessungsgrundlage heraus — mit Ausnahme der wenigen besonderen Gewerbesteuern, die sich größtenteils zu Gewerbekopf- und Lohnsummensteuern ausbildeten. Das Landessteuergesetz stellte dann allerdings wieder ganz offiziell den Wert, den Ertrag, die Ertragsfähigkeit und den Umfang des Betriebes in bewußten Gegensatz zur persönlichen Leistungsfähigkeit des Pflichtigen. Aber Gesetze sind nicht unfehlbar. Und wenn ein Gesetz in irgendeiner Beziehung weit gefehlt hat, so

[78] Seite 59 u. 61.

[79] Das Gewerbesteuergesetz von 1891 erkennt den Einfluß des Subjekts auf den Ertrag des Betriebes u. a. auch dadurch an, daß es im § 44 bestimmt: Wird ein Betrieb durch den Tod oder Krankheit des Inhabers wesentlich geschädigt, so kann die Steuer für die folgenden Jahre ermäßigt oder erlassen werden.

sind es die diesbezüglichen Bestimmungen des Landessteuergesetzes gewesen (§ 9), die in unverständlich starrer Anknüpfung an längst vergangene Methoden die Forderungen der Praxis völlig außer acht ließen. Der § 9 L. St. G. durfte nicht mit der lakonischen Bemerkung hingenommen werden, die Popitz gelegentlich gebrauchte: Das Gesetz bestimmt es so, also mußten die Gewerbesteuergesetze, die Merkmale nach der Leistungsfähigkeit aufweisen, entsprechend geändert werden.[80]

Heute ist gar die Bemessungsgrundlage für die Gewerbeertragssteuer praktisch nur noch durch eine Winzigkeit vom reinen Gewerbereinertrag getrennt, durch die Nichtabzugsfähigkeit der Schuldzinsen. Im übrigen finden vollkommen die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes für die Ermittlung des einkommensteuerpflichtigen Gewerbeertrages Anwendung, und zwar nicht nur infolge der durch die Inflation bedingten anormalen Verhältnisse, gewissermaßen als Notmaßnahme, sondern bewußt und mit dem Ziele, den Gedanken der Leistungsfähigkeit bei der Besteuerung nach dem Ertrag konsequent durchzuführen. (Ende November 1923 und Februar 1924, als die Verordnungen über die Neuregelung der Gewerbesteuer in Kraft traten, war bekanntlich die Inflation überwunden.) Eine durch den Gesetzgeber beabsichtigte Fortwälzung der Gewerbesteuer wäre also eine Unsinnigkeit. Eine ganz andere Frage ist es, was die Praxis tatsächlich aus der Gewerbesteuer gemacht hat. Aus dieser Gegenüberstellung ergeben sich dann zwangsläufig die Forderungen für die künftige Entwicklung.

Die Praxis hat die Gewerbesteuern — besonders in den letzten 5 Jahren — tatsächlich als Geschäftsunkosten behandelt und sie daher — an sich richtig — voll auf die Warenpreise aufgeschlagen. Aber ebensowenig wie man unter Berücksichtigung der Aufgaben und Funktionen der Gewerbesteuer einer Ueberwälzung zustimmen kann, ebensowenig darf man die Einbeziehung der Gewerbesteuer in die Geschäftsunkosten billigen, denn eine Belastung, die letztlich dazu bestimmt ist, von einer besonderen Berufsgruppe getragen zu werden, verliert vollkommen ihren Wesensinhalt, wenn sie schließlich doch auf anderen Bevölkerungsgruppen liegen bleibt.

Hierzu ist leider zu konstatieren, daß sich auch führende Kommunalpolitiker in ihrer Beurteilung der Gewerbesteuer auf den Standpunkt gestellt haben, daß die Fortwälzung zum Wesen der Gewerbesteuer gehöre. So hat z. B. in seinem Aufsatz im Pr. Verw. Bl. 22/23 S 337 Bgm. Müller, Marburg, lediglich diese Tatsache entscheidend sein lassen bei seiner Wahl zwischen Nachtragsumlagen und Indexeinführung zum Zwecke der Anpassung des Steueraufkommens an die Geldentwertung. Er führt aus, daß bei Nachtragsumlagen theoretisch eine Einkalkulation seitens der Gewerbetreibenden kaum mehr oder nur schwer möglich sei. Wenn dagegen die durch den Index erforderliche Veränderung des vierteljährlichen Steuerbetrags rechtzeitig bekannt-

[80] Preußisches Verwaltungsblatt 1919/20 S. 315.

gegeben würde, so träfe die Erhöhung nur noch die Steuerbeträge für die Vierteljahre nach dieser Bekanntgabe. Während bei der Nachtragsumlage eine rückwirkende Kraft einträte, wäre der Gewerbetreibende bei Einführung des Indexes in der Lage, die Indexerhöhung für die kommenden Vierteljahre einkalkulieren bzw. umlegen zu können.

Auch das O. V. G. hat in ständiger Rechtsprechung diesen Standpunkt vertreten, der mit dem Wesen einer Gewerbesteuer unvereinbar ist. Denn wenn vom Gericht erkannt worden ist, daß bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewerbeertrages die Gewerbesteuer selbst — sei es die bereits gezahlte bei nachträglicher Veranlagung oder die noch zu zahlende bei Vorausveranlagung — abzugsfähig ist,[81] so heißt das die Gewerbesteuer als Geschäftsunkosten anerkennen und ihre Fortwälzung indirekt billigen.

Mit dem oben geführten Nachweis, daß die Gewerbesteuer heute weniger als je vom Rohertrage erhoben wird, erweist sich auch die Charakterisierung des Verhältnisses der Einkommensteuer zur Gewerbesteuer als eines Verhältnisses von Nettosteuer zur Bruttosteuer, einer nachräglichen zu einer Vorausbesteuerung — wie sie Dr. Oehler auffaßt — als unhaltbar.

Es ist überhaupt ein Mangel in der neuen Literatur über die Gewerbesteuer, daß bei der Behandlung der bestehenden Verhältnisse und bei der Erörterung von Zukunftsfragen den Aufgaben, die der Gewerbesteuer ursprünglich zugewiesen wurden, und durch die sie im System auch heute noch nur gerechtfertigt werden kann, so gut wie gar keine Beachtung geschenkt wird,[82] sondern daß von der gegenwärtigen Lage der Dinge als Basis ausgegangen wird und daß man daher mit seinen Vorschlägen vielleicht eine Augenblicksverbesserung der Verhältnisse, nicht aber eine Verbesserung vom Standpunkt des gesamten Systems erreicht. Die Vorschläge gipfeln daher zum großen Teil in kleinlichen, praktischen Aenderungen, einen großzügigen und durchgreifenden Reformgedanken lassen sie leider vermissen. Dazu könnte man eben nur unter Berücksichtigung der Gesamtverhältnisse kommen. —

Durch die Reform von 1919/20 waren alle Parteien gezwungen, auf jede mögliche oder unmögliche Art und Weise ihre Belange zu wahren. Die Gemeinden kämpften erbittert gegen das Reich, das nicht locker lassen wollte, hielten sich derweilen aber schadlos an dem einzigen Halt, der ihnen noch blieb, an den Gewerbetreibenden. Diese wieder kämpften ebenso erbittert gegen ihre Bedrücker, die Gemeinden, die nicht locker lassen wollten, hielten sich derweilen aber ebenfalls schad-

[81] Rohde, Die Neuregelung der preußischen Gewerbesteuer, S. 85.

[82] Typisch z. B. der Artikel zur Reform der Gewerbesteuer in Preußen von Bruno Asch in der Zeitschrift „Die Gemeinde" Oktoberheft 1925. Der Verfasser schaltet bei seinen Reformvorschlägen ausdrücklich die Frage nach der volkswirtschaftlichen Bedeutung und Berechtigung einer Gewerbesteuer im Rahmen des Systems aus und kommt demgemäß zu Ergebnissen, die mit diesen Grundsätzen vielfach nicht vereinbar sind.

los, und zwar durch hartnäckige Fortwälzung auf ihre Abnehmer. Die Leidtragenden waren letzten Endes die Massen der Konsumenten.

Wenn sich nun die wirtschaftlichen Verhältnisse gegenüber der Kriegszeit und Vorkriegszeit nicht so grundlegend geändert hätten, so würde man eine Erhöhung der Gewerbesteuer auf Kosten der gemeindlichen Einkommensteuer als Fortschritt nur begrüßt haben. Aber, fast mutet es wie Ironie des Schicksals an, mit unglaublicher Sicherheit wird stets das Verkehrte getroffen. Gerade jetzt, wo der Charakter der erhöhten Gemeindelasten eine Aufbringung der nötigen Mittel zum überwiegenden Teil durch Einkommensteuerzuschläge gestattet, wird die Einkommensteuer abgebaut (70 v. H. des letzten Aufkommens werden zunächst garantiert, heute das Aufkommen von 1911), die Gewerbesteuer aber dadurch zu unsinniger Höhe hinaufgetrieben.

Einige Beispiele:[83]

Ein Steinkohlenbergwerk hatte an Gewerbesteuer zu entrichten:

1910	7,9	v. H. der	Dividende	oder	5,2	v. H.	d.	staatl.	veranl.	Ertrags	
1914	11,—	„	„	„	8,3	„	„	„	„	„	
1919	13,—	„	„	„	9,1	„	„	„	„	„	
1920	51,6	„	„	„	86,—	„	„	„	„	„	

Das wäre also, da die Staatssteuer 1 v. H. des Ertrages betrug, im Jahre 1920 8600 v. H. Zuschlag zur Staatssteuer.

Bei einem anderen Werk stellt sich die Gewerbesteuer:

1910	auf	6,8	v. H.	der	Dividende
1914	„	4,33	„	„	„
1919	„	12,87	„	„	„
1920	„	153,84	„	„	„

Die Zuschläge in den einzelnen Gemeinden — ausgedrückt in Prozenten der Staatsgewerbesteuer — schwankten 1920 danach zwischen 300 und 9000 v. H. einschließlich der kopfsteuerpflichtigen Betriebe, gingen also insgesamt mitunter bis zu 90 v. H. des Ertrages.

Diese etwas phantastischen Zahlen sind vielleicht zu kraß und nicht objektiv genug ausgewählt, wenn man sich ein Urteil über das Gesamtverhältnis der Gewerbesteuer zur Einkommensteuer bilden will. Man muß berücksichtigen, sie stammen aus dem Ruhrgebiet, sind also die Ergebnisse autonomer Steuerordnungen, speziell der Kopfsteuerordnungen und beziehen sich nur auf einzelne Betriebe, bringen aber nicht den Prozentsatz eines Gemeindeverbandes zum Ausdruck. Um ein falsches Bild zu vermeiden, muß eine Korrektur angebracht werden. Wenn eine Zeche für ihre Arbeiter an Kopfsteuer ein paar Millionen zahlt, die übrigen Gewerbetreibenden des Ortes aber nur einige hundert Mark, so ergibt sich bei der Bestimmung des Verhältnisses zu den staatlich veranlagten Grundbeträgen auf dem Papier ein so phantastischer Satz von 9000 v. H., tatsächlich aber zahlt das Gros der Gewerbe-

[83] Aus Oehler a. a. O. S. 55/56.

treibenden nur seine 300—400 v. H. des staatlichen Satzes und auch die Zeche wird durch die Kopfsteuermillionen nicht allzusehr bedrückt. Ein Beispiel (Pr. Verw. Bl. 22/23 S. 446): Die Gewerbesteuer der Stadt Hamborn i./Rh. verteilte sich im Berichtsjahr auf rund 2500 steuerpflichtige Betriebe. Von diesen Betrieben brachten drei bergbauliche und hüttenindustrielle Großbetriebe mit insgesamt 38 000 Arbeitnehmern zusammen ⅔ des gesamten Gewerbesteueraufkommens herein. Die übrigen 2497 Betriebe von je 0—1000 Arbeitern brachten den Rest von ⅓ auf.

Im Durchschnitt ist die Gewerbesteuer etwa auf das 3- bis 4fache ihres Vorkriegssatzes gesteigert worden, obgleich der Ertrag von Handel und Gewerbe nicht annähernd den von 1914 erreicht hat. Es bedarf also gar keiner Uebertreibung, um das auf die Dauer Unmögliche dieses Verhältnisses nachzuweisen.

Die beträchtlichen Schwankungen in den Zuschlagssätzen der einzelnen Städte haben ihre Ursache in den grundverschiedenen Charakteren der Gemeinwesen und in der dadurch wieder bedingten Bevölkerungsmischung. Je ausgeprägter der Charakter einer Industriestadt, je mehr sich also die Bevölkerung der Stadt im wesentlichen aus den Arbeitern der Betriebe zusammensetzt, desto geringer von jeher der Ertrag der Einkommensteuer, desto höher verhältnismäßig von jeher die Gewerbesteuersätze. Hier mußte ein Abbau der Einkommensteuer ganz katastrophale Wirkungen haben und hat sie auch tatsächlich gehabt. Die geringe Einkommensteuer im Verhältnis zur Masse der besitzlosen Bevölkerung ging weiter zurück, ein Ausgleich war nur durch starke Erhöhung der Gewerbesteuer möglich, da auch das Aufkommen an indirekten Steuern in solchen Städten naturgemäß nur sehr gering sein kann.

Andererseits, in Städten, die in bezug auf die Einkommensteuerkraft eine günstigere Bevölkerungsmischung aufzuweisen haben, konnte der Einkommensteuerabbau nicht so verhängnisvolle Wirkungen zeitigen wie in den Industriestädten, wiewohl er auch hier zu einer nominell stark zunehmenden Belastung der vorhandenen Gewerbebetriebe führte.

Auch nach dem Kriege beruhte die Steigerung der Gemeindeausgaben im wesentlichen auf der ständigen Erhöhung der Wohlfahrtslasten.[84] Aber der Kreis der Unterstützungsempfänger war ein ganz anderer geworden als vor dem Kriege, wo er sich doch in der Hauptsache aus der Arbeiterbevölkerung zusammensetzte. Heute nehmen in der öffentlichen Wohlfahrtspflege der Gemeinden die Ausgaben für Kriegsverletzte und Hinterbliebene, Kleinrentner, Sozialrentner und Erwerbslose (Notaktion vom Dezember 1925) einen breiten Raum ein

[84] Obgm. Mitzlaff hat in einer Rede im Deutschen Städtetage im Frühjahr 1925 nachgewiesen, daß die Gesamtdurchschnittssteigerung der Haushalte um 40 v. H. gegenüber 1914 auf Wohlfahrtslasten zurückzuführen ist.

und sind mit Ausnahme der Rentenversorgung der direkten Kriegsopfer durch das Reich restlos von den Gemeinden zu bezahlen. Die Veränderung der Empfänger muß für die Wahl der Mittelbeschaffung und damit für die Abgrenzung des finanziellen Verhältnisses der Steuern zueinander von maßgebender Bedeutung sein. Eine Zurückführung dieser Lasten auf besondere verursachende und daher leistungsverpflichtete Berufskreise ist größtenteils nicht mehr möglich, die erhöhten Ausgaben dürfen wegen ihrer letzten Ursachen nur durch die Allgemeinheit aufgebracht werden, d. h. durch eine Erhöhung der allgemeinen Einkommensteuer, und zwar unter Anpassung an die in den einzelnen Städten schwankenden Beträge durch autonome Zuschlagsfestsetzung. Aber ausgerechnet in diesem Augenblick bringt man es fertig, eine starre Einkommensteuerüberweisung festzusetzen, so daß auch in dieser Hinsicht notgedrungen die Gewerbesteuer den Ausgleich übernehmen mußte, obgleich zwischen der Zahl der Gewerbetreibenden und den von den Städten neuerdings aufzubringenden Lasten in den meisten Fällen keinerlei Beziehung bestehen kann. — Der umgekehrte und daher richtigere Verteilungsmodus kann selbstverständlich auch nicht unbedingte Allgemeingültigkeit für sich in Anspruch nehmen. Eine Ausnahme müssen wieder die Industriestädte bilden, die einerseits mit ihrer überwiegenden Arbeiterbevölkerung unzweifelhaft auch eine verhältnismäßig sehr große Zahl von Kriegshinterbliebenen, Erwerbslosen usw. zu unterstützen haben, bei denen jedoch andererseits eine Erhöhung der Einkommensteuer nicht hätte zum Ziel führen können. In diesen Ausnahmefällen wird sich allerdings nie eine in jeder Beziehung befriedigende Lösung finden lassen.

Die Reform von 1919/20 hat mit den überkommenen Grundsätzen der Verteilung der einzelnen Steuerarten unter die Steuergläubiger teilweise gebrochen, ohne erkennbare andere Prinzipien an ihre Stelle zu setzen. Die Schaffung der Reichssteuerinstanz hatte dazu gezwungen. In den neunziger Jahren waren aus den oben gestreiften Gründen die Grundsteuer und die Gewerbesteuer den Gemeinden übertragen worden. 1919 wurden Grundsteuer und Gebäudesteuer zunächst zu einer Abgabe, der Grundvermögenssteuer, vereinigt, den Gemeinden entzogen und dem Land wiedergegeben, aber unter ganz anderen Voraussetzungen und Bedingungen. Was das Prinzip anlangt, so ist auf die Gemeinden dadurch Rücksicht genommen worden, daß man ihnen ein ziemlich autonomes Zuschlagsrecht zur Grundvermögenssteuer eingeräumt hat; die Höhe des Aufkommens hat naturgemäß durch die Mitbeteiligung eines zweiten Gläubigers sehr gelitten.

Das schwierige Problem war 1919, die direkten Steuereinnahmen dreier Steuergläubiger (1891 nur 2) mit den Verteilungsprinzipien in Einklang zu bringen. Beim Reich hat man es sich verhältnismäßig einfach gemacht. Das Staatssteuersystem in seiner Gesamtheit wurde zum Reichssteuersystem umgebaut, welches daher den prinzipiellen

Anforderungen voll entspricht: an der Spitze die Reichseinkommensteuer, ihr beigeordnet als Ergänzung Kapitalertragssteuer, Körperschaftssteuer und Vermögenssteuer. Im Gemeindesteuersystem ist prinzipiell nichts geändert worden, man hat hier Gewerbesteuer, Grundvermögenssteuer und Einkommensteuerteile belassen, nur die Höhe des Aufkommens stark vermindert. Das Land ist zu kurz gekommen auch bezüglich der grundsätzlichen Verteilung. Neben der Quote aus der allgemeinen Reichseinkommen- und Körperschaftssteuer steht die Grundvermögenssteuer allein auf weiter Landesflur.[85] Man wird ihr natürlich als Funktion zuweisen die stärkere Heranziehung der Rentenquellen für das Staatssteuersystem. Diese Präzipualbelastung ist aber äußerst lückenhaft, da die Grund- und Hausbesitzer die allein Leidtragenden sind. Die tatsächlich vielfach erhobene Forderung nach Wiederverstaatlichung der Gewerbesteuer, die hier einen Ausgleich schaffen könnte, konnte aus den mannigfachen, oft erörterten Gründen nicht verwirklicht werden und ist auch durch die Verordnung vom November 1923 zum Verstummen gebracht worden.

Die Gewerbesteuer ist also nicht nur den Gemeinden verblieben, sondern sogar offiziell zur „Gemeindesteuer" gestempelt worden, die allerdings nach staatlich normierten Grundsätzen von staatlichen Steuerausschüssen veranlagt wird.[86]

Wir haben oben gezeigt, daß sich die Gewerbesteuer und die Einkommensteuer in der Vorkriegszeit im Kommunalabgabenwesen insofern ergänzten, als durch die Gewerbesteuer dazu beigetragen wurde, den auf den Gewerbeertrag entfallenden Teil des Einkommens aus Rentenquellen für den Gemeindehaushalt vorzubelasten. Im übrigen und zum größten Teil war die Gewerbesteuer eine auf völlig selbständiger Grundlage aufgebaute Abgabe. Die Ansicht, die alte Gewerbesteuer wäre lediglich eine Ergänzung der Einkommensteuer gewesen, ist durchaus irrig. Daraus, daß wir heute eine Reichseinkommensteuer haben, die einer Ergänzung nicht bedürfe, wird dann gefolgert, daß die neue Gewerbesteuer jede innere Beziehung zu ihrer früheren Form verloren habe.[87] Allerdings, die heutige Reichseinkommensteuer bedarf neben der Vorbelastung des gewerblichen Kapitals durch Körperschafts- und Vermögenssteuer ganz gewiß nicht einer Ergänzung in dieser Hinsicht; aber dazu wäre ja auch die Gewerbesteuer als Gemeindesteuer gar nicht berufen. Es muß reinlich geschieden werden zwischen Reichshaushalt und Gemeindehaushalt. Darüber besteht kein Zweifel, daß die Kommunen auch ihrerseits eine stärkere Erfassung der Bezieher von Renteneinkommen für ihre Lasten verlangen müssen. Nach wie vor

---

[85] Die Umsatzsteuer muß hier für alle drei Instanzen außer Betracht bleiben, da sie prinzipiell überhaupt nicht zu rechtfertigen ist.

[86] Mitzlaff im Preußischen Verwaltungsblatt 1923/24 S. 78.

[87] Dr. Bucerius, Preußisches Verwaltungsblatt 1921/22 S. 771.

müssen diese Forderungen prinzipiell durch die „Realsteuern," d. h. die Grundvermögens- und die Gewerbebesteuerung miterfüllt werden. Denn insofern hat der Ersatz des ehemaligen autonomen Zuschlagsrechtes zur Einkommensteuer durch die Dotation keine Aenderung gebracht, als sich sowohl das frühere Zuschlagsrecht wie auch die jetzige Ueberweisung — die sich übrigens ab 1. April 1927 wieder in ein Zuschlagsrecht verwandeln wird — lediglich auf das allgemeine Steueraufkommen beschränken, die frühere Ergänzungssteuer und die heutige Kapitalertrags- und Vermögenssteuer ihrem Zugriff aber ausdrücklich entzogen sind. Die Summen aus diesen Ergänzungen behielt früher der Staat, heute das Reich allein für sich.

Neben dieser Funktion bleibt auch heute noch für die Gewerbebesteuerung die alte Aufgabe der Vorbelastung nach dem besonderen Interesse in vollem Umfange bestehen. Die Voraussetzungen dafür sind heute noch in demselben Maße vorhanden wie vor 20 Jahren.

Die Ansicht von Dr. Bucerius, Hannover,[88] die der Gewerbesteuer lediglich noch den Charakter einer Lohnsummensteuer zuerkennen will, indem gesagt wird: „Die Gewerbesteuer ist weiter nichts als ein auf dem Umweg über die Gemeinde an den Arbeiter gezahlter Lohnanteil", ist deshalb u. E. auf das entschiedenste zurückzuweisen. Dr. Bucerius begründet seine Ausführungen etwa wie folgt: In demselben Maße, in dem im Laufe der Zeit die Bedürfnisse der Bürger gewachsen sind, die durch Vermittlung der Gemeindewirtschaft befriedigt werden sollen, sind das ganze Heer der mittleren und unteren Beamten, der Angestellten und der Arbeiter für die Gemeinden Zuschußbürger geworden, d. h. die von diesen Berufsgruppen an die Gemeinden gezahlten Steuern decken nicht die Kosten d e r Bedürfnisse dieser Bürger und ihrer Familien, welche durch die Gemeinde befriedigt werden sollen. Dr. Bucerius weist das an einem Beispiel zahlenmäßig nach. Er folgert nun weiter: Jeder Arbeitgeber hat den Unterhalt seiner Arbeitnehmer zu tragen. Er tut das in der Form der Lohnzahlung, soweit der Unterhalt aus Bedürfnissen besteht, die jeder einzelne im freien Wirtschaftsverkehr befriedigt. Soweit aber der Unterhalt sich ergänzt durch Bedürfnisse, deren Befriedigung die Gemeindewirtschaft vermittelt, muß ihn der Arbeitgeber in der Form der Gewerbesteuer tragen.

In demselben Moment, in dem diese einseitige Begründung der Gewerbesteuer anerkannt würde, wäre eine a l l g e m e i n e Gewerbesteuer ungerechtfertigt, in demselben Augenblick wäre auch eine Gewerbesteuer nach dem gewerblichen Ertrage und eine Gewerbesteuer nach dem Anlage- und Betriebskapital ungerechtfertigt; denn man könnte billigerweise nur von d e m Arbeitgeber einen zwangsweisen Zuschuß zur Bestreitung der Bedürfnisse seiner gewissermaßen zu schlecht entlohnten Arbeitnehmer verlangen, der tatsächlich Angestellte beschäftigt. Die Form der neuen Gewerbesteuer dürfte des-

[88] A. a. O. S. 77.

halb nur die einer Gewerbekopf- und Lohnsummensteuer sein. Andererseits würde schon das Prinzip der Gerechtigkeit eine gleichartige Behandlung aller Zuschußbürger fordern, d. h. alle Behörden müßten für ihre mittleren und unteren Beamten diese neue „Gewerbesteuer" entrichten. Von den Angehörigen der freien Berufe jedoch, die in ihrer Einnahme die Zuschußbürgergrenze nicht übersteigen würden — und ihrer sind heute die meisten —, müßte ein erhöhter Steuerbetrag eingezogen werden, den sie durch Preisaufschlag hereinbekämen, da niemand da ist, der für sie den erforderlichen Zuschuß d. h. das Aequivalent der Gewerbesteuer zahlen könnte.

Es dürfte natürlich nichts daran hindern, auch noch so komplizierte Konsequenzen sofort zu realisieren, wenn das zugrunde liegende Prinzip richtig wäre. Wir glauben jedoch, genügend klar nachgewiesen zu haben, daß die Gewerbebesteuerung prinzipiell nach wie vor sein und bleiben muß, was sie ehedem war.

Dr. Bucerius steht auch auf dem Standpunkt, daß der Gewerbetreibende die Gewerbesteuer weiterwälzen darf und muß, denn sonst wäre sein Vorschlag nicht zu verstehen, durch die Gewerbesteuer allein die Ausgaben für die Volksschulen und für die Fürsorge in weitestem Sinne zu bestreiten. Man könnte den Gewerbetreibenden unmöglich allein zumuten, die Mittel für diese enormen Lasten, die zur Zeit mindestens 50 v. H. aller Gemeindeausgaben ausmachen, aufzubringen. Da die Einkommensteuer und die kleineren Steuern — nach Bucerius — ausschließlich den allgemeinen Kulturaufgaben (höhere Schulen, Museen, Theater usw.) dienen sollen, so wäre die unausbleibliche Folge, daß die Einkommensteuer, d. h. die Steuer, die noch mit dem größten Maß an Wahrscheinlichkeit von allen Gemeindebürgern tatsächlich letzten Endes getragen wird, weit heruntergesetzt werden würde, während die Gewerbesteuer noch wesentlich weiter in die Höhe schnellen müßte. — Die Gewerbesteuer beträgt 1925 durchschnittlich das 3- bis 4fache des Satzes von 1914, die Einkommensteuer dagegen hat den Satz von 1914 noch nicht erreicht.[89] — Das gegenwärtige Verteilungsverhältnis ist etwa folgendes: Die Gemeindeeinkommensteuer beträgt ca. 40 v. H. der Reichseinkommensteuer (55 v. H. des Landesanteils, der seinerseits 75 v. H. des Reichsanteils ausmacht). Das Gewerbesteueraufkommen entspricht etwa einem Drittel dieses Gemeindeeinkommensteuer-Aufkommens und Grundsteuer plus den kleinen übrigen Steuern (mit Ausnahme der Umsatzsteuer) liefern etwa denselben Ertrag wie die Gemeindeeinkommensteuer; d. h. die Einkommensteuer liefert ca. 40 v. H. des gesamten Gemeindesteuer-Aufkommens, Gewerbesteuer ca. 21 v. H. und Grundsteuer plus allen übrigen Steuern ca. 39 v. H. Die Gewerbesteuer müßte also weiter um das Doppelte erhöht werden; denn an einen derartigen Abbau der Fürsorgetätigkeit, daß mit dem derzeitigen Gewerbesteueraufkommen

[89] Vgl. Zeitschrift für Kommunalwirtschaft 1925 S. 205, 601 u. 602

die gesamten Wohlfahrts- und Volksschullasten einschließlich der Hälfte der Polizeilasten getragen werden könnte, ist in absehbarer Zeit überhaupt nicht zu denken.

Zwar können weder die Steuergesetze noch wissenschaftliche Theorien, sondern allein wirtschaftliche Machtverhältnisse darüber verfügen, wer eine Steuer letzten Endes trägt; die Steuergesetze dürfen jedoch nicht dazu gebraucht werden, um die jeder wissenschaftlichen Theorie hohnsprechenden Wirkungen solcher wirtschaftlichen Machtverhältnisse zu begünstigen und zu erleichtern. Es hieße aber die schon jetzt bedenklichen Wirkungen der ungerechtfertigten Fortwälzung der Gewerbesteuer um das Dreifache steigern, wollte man das Gewerbesteueraufkommen verdoppeln anstatt die unsozialen Folgen dieser Transaktion auf ein denkbar niedriges Maß zu reduzieren.

C. 4b. Noch ein kurzes Wort über die Gestaltung der Gewerbesteuer und ihres Verhältnisses zur Einkommensteuer durch die Verordnung vom November 1923. Diese Verordnung brachte eine grundlegende Neuregelung. Zu lösen war vor allem die Hauptfrage: Welchen Charakter soll die Steuer in Zukunft tragen — Objektsteuer oder Subjektsteuer? Man entschied sich nicht klar und eindeutig. Durch die Bestimmung des § 9 F. A. G. war man gezwungen, für die gesamte Abgabe die Form der Objektsteuer beizubehalten, sah sich aber entsprechend der veränderten Grundlage genötigt, die Subjektselemente zu mehren und die vorhandenen zu erweitern. Je mehr in den letzten Jahren die Gewerbesteuer einkommensteuerartig ausgebaut werden mußte, desto höher wurden z. B. die steuerfreien Grenzen hinaufgesetzt, und zwar absolut hinaufgesetzt, also nicht nur der Geldentwertung entsprechend. Dr. Groß - Düsseldorf[90] hat das im einzelnen genau nachgewiesen. Die Ursachen hat er nicht erörtert, weil ihn nur die Tatsache an sich interessierte. Der letze Grund kann aber nur darin gefunden werden, daß die Gemeinden in demselben Maße, in dem die Gewerbesteuer an die Stelle der Gemeindeeinkommensteuer trat und treten mußte, sich gezwungen sahen, auch die Regelung entsprechend der Einkommensteuer vorzunehmen, also u. a. die Höhe des frei zu lassenden Betrages nicht mehr nach den Veranlagungs- und Verwaltungskosten wie früher, sondern nach dem Existenzminimum für die betreffenden Kreise der Gewerbetreibenden zu bemessen. Die Gemeinde selbst hatte doch sicher ein Interesse an möglichst hohem Aufkommen. Aber die durch die Inflation beschleunigte Entwicklung der Gewerbesteuer in der ganz bestimmten Richtung zwang sie zu solchen Zugeständnissen. Dr. Groß stellt fest, daß eine solche „übermäßige" Erhöhung der Freigrenze gegen die gesetzlichen Grundlagen verstoße, aber er erkennt nicht die in der zwangsläufigen Entwicklung begründete Notwendigkeit einer solchen Durchbrechung der Gesetzes-

[90] Preußisches Verwaltungsblatt 1922/23 S. 87.

schranken. Dementsprechend ist auch sein Vorschlag als völlig rückständig abzulehnen, de lege ferenda die Freigrenze auf das 1891 geschaffene Maß zurückzuführen.

1923 wird dem Grundsatz der Bemessung der Gewerbesteuer nach der Leistungsfähigkeit dadurch zum Siege verholfen, daß ganz allgemein der tatsächliche Ertrag des einzelnen Betriebes die Hauptbemessungsgrundlage bildet. Allerdings noch immer nicht der wirkliche Reinertrag des Gewerbes, sondern ein die Dritten zugute kommenden Schuldzinsen mit umfassender, insofern teilweise noch als Rohertrag zu charakterisierender Ertrag. Das neue Moment ist die Ertragsermittlung.

In diesem Zusammenhange ist ganz besonders auf den unmittelbaren Anschluß der Ertragsermittlung an die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes hinzuweisen.[91] Hierin ist nicht lediglich eine Maßnahme der Vereinfachung und der Verbilligung zu erblicken. Die letzte Ursache hierfür kann auch nur in der inneren Umbildung des Gewerbeertrages gefunden werden. Daß man noch keine völlige Angleichung an den der Einkommensteuer zugrunde liegenden Ertrag vorgenommen hat, liegt besonders daran, daß man die Gewerbeertragssteuer noch als Gesamtabgeltung der besonderen Verpflichtungen der Gewerbetreibenden ansieht. Aus diesem Gesichtspunkt heraus ist auch nur die schwankende Haltung in der Frage der Ergänzungsmaßstäbe zu verstehen. Ueber die Notwendigkeit der Zugrundelegung eines möglichst vollkommenen Normaltyps bestanden kaum noch Zweifel. Der Regierungsentwurf sah ursprünglich Ertrag und Lohnsumme kumulativ als Bemessungsgundlage vor.[92] Die Lohnsumme konnte auf Beschluß der städtischen Körperschaften durch das Kapital ersetzt werden. Tatsächlich kehrte sich dann durch die Parlamentsverhandlungen das Verhältnis zwischen Kapital und Lohnsumme um. Im Entwurf war zwar das der Einstellung der Städte entsprechende Verhältnis vorgesehen (denn 1924 erhoben von 116 preußischen kreisfreien Städten 87 Lohnsummensteuer und 29 Kapitalsteuer). Mehr systematische Erwägung liegt sicher in der zum Gesetz erhobenen Form. Die Heranziehung des Kapitals als Bemessungsgrundlage darf nicht — wie der Entwurf wollte — von der Willkür der Gemeinden abhängen, weil die Gewerbekapitalsteuer in Wahrheit nicht ein Anhängsel der Gewerbeertragssteuer, sondern ein wesentlicher Bestandteil der Gewerbebesteuerung ist, während die Lohnsummensteuer ein Ergänzungsglied der Ertragssteuer darstellt, das zur richtigeren Abmessung nach Leistung und Gegenleistung beiträgt und somit im Normaltyp erscheinen k a n n aber nicht m u ß. Sie ist wünschenswert aber nicht notwendig. Diese Willkür, die das Wesen der Steuer be-

[91] § 5 der V. O.
[92] Vgl. Preußisches Verwaltungsblatt 1923/24 S. 78.

droht, muß in Zukunft verschwinden. Die Steuer bröckelt auseinander; sie zerlegt sich in zwei Hauptbestandteile und einen Ergänzungsfaktor: Ertragssteuer als Belastung nach dem besonderen Interesse, als Pauschalabgabe zu konstruieren nach der Leistungsfähigkeit — reine Subjektsteuer — die Kapitalsteuer, als Belastung des fundierten Einkommens, nach wie vor reine Objektsteuer ohne Rücksichtnahme auf die Verhältnisse des Schuldners. Als Ergänzung: Die Lohnsummensteuer. Eine erschöpfende und gerechte Gewerbebesteuerung könnte heute in einer geschlossenen Abgabe nicht mehr konstruiert werden.

Als völlig neues Subjektelement bringt die Verordnung von 1923 das Recht, vom Ertrag für die persönliche Mitarbeit des Geschäftsinhabers einen Abzug zu machen. Abzuziehen sind drei Achtel des Einkommensbetrages der untersten Einkommensteuerstufe. Hier springt der Zwittercharakter der Gewerbesteuer so recht in die Augen, und die Notwendigkeit, die Steuer endlich in ihre Bestandteile aufzulösen, wird zwingend. Denselben Ertrag, von dem man auf der einen Seite die Schuldzinsen, Mieten für gewerbliche Räumlichkeiten usw. noch immer nicht abziehen will, weil das gegen den Charakter einer Objektsteuer verstoßen würde — während eine Zinszahlung ohne Zweifel die Leistungsfähigkeit des Unternehmers beeinflussen muß — diesen selben Ertrag kürzt man zur Veranlagung derselben Steuer in einem Atemzuge um den Unternehmerlohn, d. h. berücksichtigt in stärkstem Maße die Leistungsfähigkeit des Gewerbetreibenden und erhebt so wenigstens teilweise eine Objektsteuer von einem größtenteils nach subjektiven Momenten festgesetzten Ertrage.

Man kann mit Recht die Reform von 1923 als einen sehr beachtlichen Markstein auf dem Wege zur schließlichen Subjektivierung der Gewerbebesteuerung bezeichnen, aber sie hat die Hauptprobleme nicht einer restlosen und klaren Lösung entgegengeführt. Sie ist nur als Zwischenreform zu werten. Die endgültige klare Auseinandersetzung mit dem zukünftigen Charakter der Gewerbesteuer muß einer zu erwartenden Reform vorbehalten bleiben. Aber es muß anerkannt werden, daß die Verordnung sehr viel Brauchbares geschaffen hat, auf dem sehr wohl weiter gebaut werden kann.

Oberbürgermeister Mitzlaffs Urteil,[93] das Beste an der ganzen Reform sei die Tatsache, daß sie nur 2 Jahre bestehen soll, scheint uns, wenn man die Dinge objektiv betrachtet, reichlich skeptisch. Man darf sich nicht verleiten lassen, solche Fragen lediglich vom egoistischen Standpunkt der Kommunen aus zu beurteilen, sondern muß unter Berücksichtigung der Gesamtlage unseres Volkes einen für alle Beteiligten tragbaren Ausgleich zu finden suchen. Reich, Länder und Gemeinden bilden eine Schicksalsgemeinschaft, auf der sich auch der finanzielle Ausgleich zwischen ihnen aufbauen muß.

---

[93] Preußisches Verwaltungsblatt 1923/24 S. 78

Aber selbst „vom Standpunkt der Gemeinden" scheint uns das Urteil hart. Mitzlaff selbst muß in einem Aufsatz zugeben, daß die meisten Forderungen der Gemeinden von der Verordnung durchaus erfüllt werden. Auf die Frage der Autonomie werden wir in der Schlußbetrachtung noch einzugehen haben.

Der tatsächliche Charakter der Gewerbesteuer seit Erlaß der Verordnung bis heute wurde durch den engen Anschluß an die Einkommensteuer in der Frage der Vorauszahlungen gebildet. Durch dieses einerseits notwendige, andererseits so gefährliche Vorauszahlungssystem ist auch der Charakter unserer Einkommensteuer äußerst ungünstig beeinflußt worden.

Nach der Ueberwindung der Inflation waren die öffentlichen Körper ohne jede Mittel. Die drängenden Verpflichtungen machten es zur Unmöglichkeit, mit der Einkassierung der Steuern bis zum Schluß des Veranlagungsjahres zu warten. Die Vorjahre konnten keine brauchbare Grundlage für eine Veranlagung abgeben. Man war gezwungen, Vorauszahlungen zu fordern und berechnete im Wesentlichen aus technischen Schwierigkeiten diese Vorauszahlung nicht nach dem Einkommen, sondern nach dem Umsatz. Durch diesen kühnen Griff wurde die Einkommensteuer wenigstens für Industrie, Handel und Gewerbe in eine zweite Umsatzsteuer umgewandelt, für die Landwirtschaft in eine zweite Vermögenssteuer, weil die Vorauszahlungen nicht nach dem Einkommen, sondern nach dem Vermögen erhoben werden.

Die preußische Gewerbesteuerverordnung hat die Umbildung der Einkommensteuer zu einer zweiten Umsatzsteuer bei der Gewerbeertragssteuer nachgeahmt dadurch, daß der Gewerbesteuergrundbetrag auf 10 v. H. der Einkommensteuervorauszahlung festgesetzt worden ist. War die Gewerbeertragssteuer vorher schon eine zweite Einkommensteuer gewesen, so mußte sie auf diese Weise zu einer dritten Umsatzsteuer werden.

Sie bildeten infolgedessen — wenigstens im Anfang — zwar eine sehr ergiebige Einnahmequelle, aber die berechtigten Vorwürfe, die der eigentlichen Umsatzsteuer gemacht werden, sind dadurch auch auf Einkommen- und Gewerbesteuer übertragen worden. Nicht so sehr die den Steuerzahlern unmittelbar drohende Gefahr, von der Substanz zehren zu müssen; denn sie trifft nur die wenigen, denen es nicht gelingen sollte, die gezahlten oder zu zahlenden Steuern in die Preise einzurechnen. Man muß eine gewisse Notwendigkeit der Fortwälzung anerkennen. Die dadurch hervorgerufene Preissteigerung ist das schlimmere Uebel. Der größte Teil der beträchtlichen Steuern des Reichs, der Länder und der Gemeinden wird nicht von Gewerbe, Handel und Industrie, sondern von der Gesamtheit des Volkes getragen.

Von einem hohen Standpunkt aus kann man dieses Opfer der Allgemeinheit für die Wirtschaft fordern, aber erst wenn alle anderen

Möglichkeiten nichts fruchten. Die Wirtschaft ist das Rückgrat des Staates, hebt sich die Wirtschaft, so hebt sich die Nation. Es muß verhindert werden, daß die Substanz der Wirtschaft angegriffen wird. Für dieses große Opfer, das die Allgemeinheit der Wirtschaft dadurch bringt, muß aber zum mindesten Verständnis und größtes Entgegenkommen gefordert werden. Die lauten Klagen der Wirtschaftskreise über die besonders schwere Steuerbelastung sind vollkommen ungerechtfertigt. Weiter muß gefordert werden, daß das Opfer der Allgemeinheit von den Wirtschaftskreisen durch hartnäckiges Festhalten an unverhältnismäßig hohen Preisen nicht in eigennützigster Weise ausgenutzt wird und daß mit dem verbrecherischen Grundsatz: Kleiner Umsatz, großer Nutzen, der sich in der warenknappen Kriegszeit einschmuggeln konnte und seitdem erhalten blieb, gebrochen wird und die entgegengesetzte Devise wieder zu Ehren kommt: Großer Umsatz, kleiner Nutzen, d. h. die Wiedererrichtung der maßvollen freien Konkurrenz.

D. Schlußbetrachtung (Reformvorschläge). Wie wird sich in Zukunft die Gewerbesteuer und ihr Verhältnis zur Einkommensteuer am zweckmäßigsten und richtigsten gestalten müssen, das ist die Frage, mit der wir uns im Schlußteil unserer Arbeit beschäftigen wollen. Eine voraussichtlich endgültige Neuregelung steht bevor.

Die zu erhebenden Forderungen lassen sich zum Teil aus unseren bisherigen theoretischen und praktischen Darlegungen direkt ableiten.

D I. Wir haben bereits Gelegenheit gehabt hervorzuheben, daß die Frage nach der Berechtigung der Gewerbesteuer heute noch immer in demselben Sinne zu beantworten ist wie früher. Jede Neuregelung hat an diese Grundlagen anzuknüpfen. Für die Wahl der Bemessungsgrundlagen ergibt sich daraus die Forderung zum Weiterbau auf den durch die Reform von 1923/24 geschaffenen Einrichtungen: Gewerbesteuer nach dem Ertrage als Hauptbestandteil, daneben die Abgabe nach dem Anlage- und Betriebskapital und der Lohnsumme als Ergänzung, und zwar nach dem Anlage- und Betriebskapital zur Erreichung der vorzugsweisen Erfassung des Renteneinkommens, nach der Lohnsumme als Ergänzung der Gewerbeertragssteuer, da die Höhe des Ertrags — wie bereits erwähnt — keinen einwandfreien Maßstab für das größere oder geringere Interesse bzw. die größeren oder geringeren Lasten des einzelnen Betriebes am Gemeindewesen abgeben kann, während der Vorteil der Lohnsummensteuer gerade darin zu sehen ist, daß in ihr das Prinzip von Leistung der Gemeinde und Gegenleistung des Betriebes gut zum Ausdruck kommt. Das Verhältnis der letzten beiden Bestandteile zur Ertragssteuer ist umzugestalten. Bisher bestand neben dem Ertrag als fixe Bemessungsgrundlage Wahlfreiheit zwischen Kapital- und Lohnsumme als Ergänzung. Die Annahme des einen Ergänzungsfaktors schloß die gleichzeitige Anwendung des anderen aus. Gegen die kumulative Anwendung des Ertrages und des Anlage- und Betriebskapitals als Steuermaßstäbe sind schon vor Erlaß der Verordnung von 1923 „schwere Bedenken" geltend gemacht worden, die sich vor allem darauf gründeten, daß eine kumulative Nebeneinanderstellung eine erhebliche Mehrbelastung der Industrie gegenüber dem Handel bedeute. Zugegeben, aber ein Blick auf die theoretischen Grundlagen belehrt uns, daß diese Mehrbelastung vollauf gerechtfertigt und zu fordern ist; denn das Anlage- und Betriebskapital stellt die Bemessungsgrundlage für denjenigen Teil des gewerblichen Einkommens dar, der auf seine Mitwirkung zurückzuführen ist, der Renteneinkommen bedeutet und für den die Gewerbesteuer als Vermögenssteuer an die Gemeinde

zu zahlen ist. Angenommen, wir haben zwei Unternehmungen A und B: A arbeitet mit, B ohne Anlage- und Betriebskapital. Um denselben Ertrag von beispielsweise 50 zu erreichen, wendet Fa. A 40 auf an Arbeitsleistung, 10 liefert das Kapital, Fa. B braucht 50 an Arbeitsleistung. Beide zahlen für denselben Ertrag zunächst die gleiche Gewerbeertragssteuer (wobei dem Betrieb A der Ertrag ebenso wie bei B nach den Bestimmungen über die Ermittlung des einkommensteuerpflichtigen Gewerbeertrages zu berechnen ist, d. h. ihm die Schuldzinsen für etwa nicht eigenes Kapital abzuziehen sind). Außerdem wird A zusätzlich mit seinem Kapital zu einer Gewerbe-Objektsteuer herangezogen, gewissermaßen als Ausgleich für die geringere Arbeitskraft, die er aufzuwenden hatte, um denselben Ertrag zu erzielen wie B.

Für die Einführung der Wahlfreiheit zwischen den beiden Ergänzungsfaktoren durch die V. O. von 1923 war einzig und allein der Wunsch maßgebend gewesen, den Gemeinden eine Anpassung ihrer Gewerbesteuer im Aufkommen möglichst an die örtlichen Verhältnisse zu ermöglichen, wie das in den Landtagsverhandlungen immer wieder zum Ausdruck kommt. Die Verhältnisse in den einzelnen Ortschaften werden aber nie so klar liegen, daß man sich ohne weiteres eindeutig zu diesem oder jenem Ergänzungsmodus bekennen könnte. Eine mehr oder minder große Willkür liegt in dieser Wahlfreiheit begründet. Grundsätzliche Erwägungen waren bei ihrer Einführung nicht berücksichtigt worden. Sie hätten eine solche wahlweise Gegenüberstellung zur Unmöglichkeit machen müssen. Prinzipiell wäre ja eine Wahl nur zulässig, wenn durch beide Faktoren dasselbe Ziel und die gleiche Belastung erreicht würde. Das ist aber bei der Veranlagung nach Gewerbekapital und Lohnsumme keineswegs der Fall. Diese verhältnismäßig rohe Regelung muß notwendig zu verschiedenartiger Behandlung gleicher Gewerbearten unter sonst gleichen Umständen in den einzelnen Städten führen. Beispiel: Von 2 Städten A und B, in deren jede sich die lohnsummensteuerpflichtigen und gewerbekapitalsteuerpflichtigen Betriebe etwa die Wage halten, entschließt sich A zur Erhebung einer Lohnsummensteuer, B zur Erhebung einer Gewerbekapitalsteuer. Die jetzt noch bestehende Wahlfreiheit ließe sich nur unter der Voraussetzung vielleicht rechtfertigen, daß in den einzelnen Städten überwiegend gleiche Gruppen von Unternehmungen auftreten. Das gilt bis zu einem gewissen Grade für einige ausgesprochene (kleine) Industrieortschaften, keineswegs aber allgemein. Das Ziel, den Gemeinden eine größere Anpassungsmöglichkeit an ihre örtlichen Verhältnisse zu schaffen, ist zwar erreicht worden. Folgende Statistik, die aus bisher noch unveröffentlichtem Material des Deutschen Städtetages stammt, gibt einen Ueberblick über das Verhältnis zwischen beiden Ergänzungssteuern im Jahre 1924 für die 116 preußischen kreisfreien Städte:

Es erhoben Lohnsummensteuer 87 Städte, Kapitalsteuer 29 Städte. Diese Ziffern verteilen sich wie folgt auf die Größenklassen. Von den drei Städten mit mehr als 500 000 Einwohnern erhoben:

Einwohner	Lohns.-St.	Kap.-St.	Verhältnis
	1 (Berlin)	2	1:2 (0,5:1)
mit 100 000—500 000	20	5	4:1
„ 25 000—100 000	59	20	3:1
unter 25 000	7	2	3,5:1
	87	29	

Die Lohnsummensteuer ist besonders in den Industriestädten des Westens und Südostens mit den großen Arbeitermassen beliebt. — Die durch diese Wahlfreiheit erreichte Anpassungsmöglichkeit darf auch bei der Neuregelung auf keinen Fall verloren gehen. Sie enthält aber in ihrer jetzigen Form einen Mangel, der abgestellt werden muß. Es ist nicht einzusehen, weshalb beispielsweise in den Städten des rheinisch-westfälischen Industriegebiets, die fast durchweg Lohnsummensteuer neben der Ertragssteuer erheben, die Großunternehmungen, die allgemein ein recht beträchtliches Anlage- und Betriebskapital ihr eigen nennen, damit nicht zur Gewerbekapitalsteuer herangezogen werden sollen. Die Lohnsummensteuer hat ja ihre besondere Berechtigung. Es läßt sich verhältnismäßig einfach Wandel schaffen. Die finanztheoretischen Forderungen fallen mit den Forderungen und Interessen der Steuerschuldner und -Gläubiger hier zusammen. Es ist mancher Artikel über die Wahl und Konstruktion der einzelnen Maßstäbe geschrieben worden. Nur hat man immer vergessen, sich an die Aufgaben der Gewerbesteuer zu erinnern und in eine Neuprüfung darüber einzutreten, ob die Konstruktion den Aufgaben unter den veränderten Wirtschaftsverhältnissen noch entspricht und überhaupt noch entsprechen kann. Denn dann ergibt sich furchtbar einfach und direkt zwangsläufig die neue Grundeinstellung, der die steuertechnischen Fragen so gut wie möglich anzupassen sind. Praktische Bedenken können dann vielleicht noch kleine Verschiebungen aber keine grundsätzlichen Aenderungen mehr herbeiführen.

Die jetzige Wahlfreiheit ist aufzuheben. Die Gewerbebesteuerung ist auf Ertrag + Gewerbekapital + Lohnsumme aufzubauen. Durch eine solche Zusammenfassung aller drei Berechnungsgrundlagen wird eine innere Korrektur erzielt, die manche Ungerechtigkeiten des gegenwärtigen Zustandes in gewissem Umfange aufheben würde.

Es braucht mit dieser Neuregelung keinesfalls eine stärkere Belastung des Standes der Gewerbetreibenden verbunden zu sein. Eine den theoretischen und praktischen Erfordernissen weitgehender Rechnung tragende Wahl der staatlichen Steuergrundbeträge würde hier das richtige Verhältnis schaffen können. Zur Zeit ist folgendes Verhältnis in Kraft: Der Steuersatz nach dem Gewerbeertrag schwankt

zwischen 1 und 2 v. H., nach dem Gewerbekapital zwischen 1 und 1½ vom Tausend, nach der Lohnsumme beträgt er 1 vom Tausend. Die Ertragssteuer und die Lohnsummensteuer könnten u. E. in bisheriger Höhe weiter erhoben werden, die Kapitalsteuer aber müßte eine Ermäßigung um ½ vom Tausend erfahren, also schwanken zwischen ½ und 1 vom Tausend.

Ein Betrieb mit 500 000 RM. Kapital, 50 000 RM. Ertrag und 250 000 RM. Lohnausgaben wäre heute etwa mit

2	v. H. des Ertrags	=	1000 RM. und
1½	v. T. des Kapitales	=	750 „ „
		zusammen	1750 RM.

als Steuergrundbetrag zu veranlagen.

Bei der Wahl der Lohnsummensteuer mit 250 RM. dieser Abgabe, daher zusammen (1000 + 250 =) 1250 RM.

Nach unserem Vorschlag betrüge der Steuergrundbetrag:

2	v. H. des Ertrages	=	1000 RM.
1	v. T. des Kapitales	=	500 „
1	v. T. der Lohnsumme	=	250 „
		zusammen	1750 RM.

gegenüber ebenfalls 1750 bzw. 1250 RM. bisher.

Damit wenigstens in den Gemeinden diese Verhältnismäßigkeit gewahrt bleibt, in denen keine besondere Veranlassung vorliegt, von den Grundbeträgen, die die richtige Verhältnismäßigkeit der einzelnen Steuergrundlagen ausdrücken, abzuweichen, wäre eine ähnliche Sollvorschrift aufzunehmen, wie sie die Verordnung von 1923 im § 41, Abs. 2 enthält: Die gemeindlichen Zuschläge zu dem Steuergrundbetrage nach dem Kapital bzw. nach der Lohnsumme sollen die gleichen sein, wie die nach dem Ertrage. Abweichungen von diesem Normalzustand entsprechend den besonderen örtlichen Verhältnissen sind natürlich zuzulassen. Sie waren ja auch bisher zugelassen, und zwar kann die diesbezügliche Bestimmung der Verordnnug von 1923 als auch heute noch durchaus angemessen zur Beibehaltung empfohlen werden, zumal eine Herabsetzung des Gewerbekapitalsteuer-Grundbetrages vorgenommen werden müßte. Ohne irgendwelche besondere Zustimmung dürfen die Gemeinden Abweichungen bis zum Doppelten beschließen und Zuschlagsbeschlüsse, die 200 v. H. übersteigen, bedürfen der Genehmigung. Oberbürgermeister Mitzlaff[94] sieht hierin eine starre Schranke, die durch die Verordnung gezogen würde. Das Grenzverhältnis 1:2 sei absolut starr und trüge den Bedürfnissen nicht Rechnung. Praktisch würde dadurch der Lohnsummensteuer eine sehr enge Grenze gezogen, weil die Quote, die von dem Ertrage weggesteuert werden könne, eine gewisse Höhe nicht überschreiten dürfe. Die Praxis aber hat gelehrt, daß dieses Grenzverhältnis absolut keine starre Schranke zieht, und

[94] Preußisches Verwaltungsblatt 1923/24 S. 79.

daß die Aufsichtsbehörde in allen Fällen, in denen eine Abweichung von dem Normalverhältnis über das Doppelte hinaus nötig wurde, ihre Genehmigung nicht versagt hat. Einige Zahlen aus dem rheinisch-westfälischen Industriegebiet mögen als Beleg dienen (entnommen aus noch unveröffentlichten Erhebungen des Deutschen Städtetages):

Im Jahre 1924 erhoben

Die Städte:	Ertragssteuer:		Lohnsummensteuer:						
Bottrop	500	v. H.	9000	v. H.	d. h. das 18 fache d. Ertragssteuerquote				
Gladbeck (Westf.)	500	„	6000	„	„	„	12	„	„	„
Essen	500	„	4000	„	„	„	8	„	„	„
Duisburg	400	„	3500	„	„	„	8,75	„	„	„
Bochum	1000	„	3000	„	„	„	3	„	„	„
Hamborn	325	„	3250	„	„	„	10	„	„	„
Oberhausen	600	„	4000	„	„	„	6,66	„	„	„
Recklinghausen	600	„	5000	„	„	„	8,33	„	„	„
Hörde	1000	„	4000	„	„	„	4	„	„	„
usw.										

Der Durchschnittssatz der im Jahre 1924 in preußischen Städten erhobenen Gewerbeertragssteuer beträgt 473,62 v. H. zum staatlichen Grundbetrag. Der entsprechende Lohnsummensteuer-Durchschnittssatz 1383,3 v. H., also fast das Dreifache (Kapitalsteuer nur 612 v. H.).

Die finanzielle Selbständigkeit, die Autonomie der Gemeinden ist bei einer solchen Regelung vollauf gewahrt. Denn was bedeutet überhaupt der Begriff der Selbständigkeit in diesem Zusammenhange? Er ist doch nicht gleichbedeutend mit schrankenloser Autonomie, er besagt im wesentlichen nur zweierlei: einmal die Möglichkeit, die Einnahmen je nach den Schwankungen der wirtschaftlichen Lage den unvermeidlichen Ausgaben anzupassen und sodann die Möglichkeit, die dafür notwendigen Beschlüsse in selbstverantworlicher Weise aber unter Mitwirkung der allgemeinen Staatsaufsicht fassen zu können.

Die Rechte wären den Gemeinden durch die vorgeschlagene Regelung in keiner Weise beschränkt, denn einmal würde eine event. Anpassung an die Schwankungen der wirtschaftlichen Lage etwa ein Anziehen auch der Gewerbeertragssteuer erfordern, wodurch eo ipso die Möglichkeit einer Erhöhung der Lohnsummensteuer und Kapitalsteuer gegeben wäre ohne besondere Genehmigung, andererseits hat aber die Praxis das Grenzverhältnis 1:2 für geordnete Verhältnisse als durchaus normal gekennzeichnet. In Städten mit anormalen Verhältnissen aber ist eine staatliche Prüfung und Genehmigung der Abweichung vom Normalsatz unentbehrlich, da schrankenlose Autonomie hier die große Gefahr in sich birgt, daß speziell die Lohnsummensteuer von den Gemeinden wieder als Milchkuh (wie in den Zeiten der autonomen Ordnungen, die nur reine Kopf- und Lohnsummensteuer-

ordnungen waren) benutzt wird, wodurch der Verhältnismäßigkeit unter den einzelnen Steuermaßstäben jeder vernünftige Sinn genommen würde.

D. II. Die Rückgabe des vollen Veranlagungsgeschäfts der Gewerbesteuer wird mit der schon zum Schlagwort gewordenen Begründungsformel „Stärkung des Verantwortlichkeitsgefühls," „Wiederherstellung der geraubten Autonomie der Selbstverwaltungskörper" usw. gefordert. Bekanntlich hat die Verordnung von 1923 diese Arbeit selbständigen Gewerbesteuerausschüssen übertragen, deren Vorsitzende von den beteiligten Ministern zu ernennen sind.[95] Der Sitz dieser Ausschüsse befindet sich bei der zuständigen Veranlagungsbehörde. Zuständig sind grundsätzlich alle Stadt- und Landkreise. Ihnen muß auf Verlangen die Veranlagung übertragen werden, innerhalb der Landkreise auch solchen Gemeinden, die schon 1912 eine besondere Gewerbesteuer hatten. Nur wenn die Kommunen selbst die Steuerveranlagung nicht übertragen haben wollen, dann ist sie an staatliche Behörden anzugliedern. Für diesen Fall hat die Staatsverwaltung auch das Recht, die Angliederung an die Finanzämter beim Reich zu beantragen. In Berlin sind die Vorsitzenden der Finanzämter gleichzeitig zu Vorsitzenden der Gewerbesteuerausschüsse ernannt worden. Mit diesem Entgegenkommen sind die Gemeinden noch nicht zufrieden.

Inwieweit könnte durch eine allgemeine vollkommene Rückgabe der Veranlagung überhaupt von einer „Wiederherstellung" der Autonomie die Rede sein und inwieweit erscheint aus praktischen Gründen eine Aenderung in den gegenwärtigen Verhältnissen geboten?

Die finanzielle Autonomie der Gemeinden in bezug auf eine einzelne Steuer drückt sich im wesentlichen aus in dem Recht zur selbständigen und selbstverantwortlichen Festsetzung der Höhe der zu erhebenden Abgabe, event. noch in der Autonomie der Gestaltung der Steuer; vollkommen nebensächlich aber ist das fast rein mechanische Geschäft der Veranlagung. Von einer Kräftigung oder gar „Wiederherstellung" der Autonomie durch die Rückübertragung dieser Funktion auf die Kommunalbehörden kann daher nicht gesprochen werden.

Der Entwicklungsgang war doch folgender: Bis 1923 wurde die Staatsgewerbesteuer von Jahr zu Jahr veranlagt, aber nicht erhoben. Dem Staate erwuchsen dadurch außer der großen Arbeit ganz erhebliche Kosten, denen keinerlei Einnahmen gegenüberstanden. Die Gemeinden mußten die bei einer Trennung der Verwaltungsgeschäfte stets besonders umfangreichen Vorarbeiten zur Veranlagung der Staatsgewerbesteuer verrichten, die ihnen bei der späteren besonderen Veranlagung zur Gemeindegewerbesteuer nur in geringem Umfang von Nutzen sein konnten. Für die Gewerbetreibenden andererseits waren

[95] Die bei Aust a. a. O. S. 125/26 angeführten Klagen sind damit bereits abgestellt.

die doppelten Veranlagungen zur Staats- und Gemeindegewerbesteuer unverständlich und führten zu einem für sie unübersichtlichen und oft mit Nachteilen verbundenen Rechtsmittelverfahren.

Bei normalem Verlauf der Dinge wäre hiernach unbedingtes Erfordernis gewesen, einmal die Staatsgewerbesteuer verschwinden zu lassen — was 1923 geschehen ist — andererseits demzufolge die Uebertragung des Veranlagungsgeschäftes auf die Gemeinden vorzunehmen. Der Weltkrieg mit seinen Folgen hat den normalen Lauf gestört. Nach Beendigung wurde die Schaffung einer kraftvollen Reichssteuerhoheit unabweisbar. Den gewaltigen Anforderungen, denen das Reich gegenüberstand, konnte es mit seinen kümmerlichen Einnahmen, die es bisher aus Matrikularbeiträgen und indirekten Steuern erhalten hatte, nicht im geringsten gerecht werden. Die Folge davon war die Einrichtung der Reichsfinanzbehörden. Sie mögen bei ihrem Entstehen zu manchen berechtigten Kritiken Anlaß gegeben haben. Heute ist ein Streit darüber müßig. Zu fordern ist, das soll immer wieder betont werden, die Rückübertragung der Verantwortung für die Deckung der Ausgaben an die Gemeinden. Daraus kann jedoch nicht gefolgert werden, daß eine Aenderung in der Zuständigkeit der Reichssteuerbehörden notwendig oder auch nur wünschenswert ist. Für die Beibehaltung und sogar gewisse Weiterbildung der gegenwärtigen Organisation in der begonnenen Richtung sprechen im wesentlichen folgende Gründe: Es besteht kein Zweifel darüber, daß das Reich bei den ihm auferlegten Lasten auf die Einkommensteuer und zunächst auch auf die Umsatzsteuer nicht ganz verzichten kann. Schon daraus folgt die Unmöglichkeit einer Aufhebung der Reichsfinanzverwaltung. Man muß sich auf den Boden der Tatsachen stellen und darf nicht lediglich aus Prinzipienreiterei die Abschaffung fordern. Die Reichsfinanzverwaltung ist geschaffen, ihre Beamten haben im Laufe der Jahre Erfahrungen gesammelt. Die Verwaltung hat sich sehr gut eingespielt und es würde umgekehrt einen erheblichen Ausfall bedeuten, wenn zur Zeit eine Rückübertragung vorgenommen würde. Der bekannte Einwand, der immer wieder gegen die Reichsbehörden erhoben wird, sie wären nicht in der Lage bei der Durchführung der Veranlagung die „örtlichen Verhältnisse" so zu berücksichtigen wie die Gemeinden, entbehrt heute jeglicher Begründung. Was zunächst die Abgrenzung der örtlichen Zuständigkeitsgebiete anbelangt, so stehen die Finanzämter durchweg günstiger da als die gemeindlichen Veranlagungsbehörden. Berlin z. B. hat heute 20 Gemeindeverwaltungsbezirke (um eine Verminderung wird dauernd gekämpft), demgegenüber 33 Finanzämter. — Hier könnte man allerdings den Einwand erheben, daß sich Alt-Berlin aus mehr als 20 Einzel-Gemeinden zusammensetzte. Vor allem interessiert uns aber der gegenwärtige Stand und die Zukunft. Köln z. B.,

von jeher eine Gemeindeverwaltung, hat heute 3 Finanzämter. In den Städten ist also eine Verkleinerung der Veranlagungsbezirke erreicht, auf dem Lande eine zweckdienliche Zusammenfassung. Auf dem platten Lande existiert zum mindesten in jeder Landkreisstadt ein Finanzamt. Die Verordnung von 1923 weist u. E. insofern einen empfindlichen Mangel auf, als sie nicht allgemein die Vorsitzenden der Finanzämter zu Vorsitzenden der Gewerbesteuerausschüsse gemacht hat. Bedauerlicherweise können auch kleine und kleinste Gemeinden, auch wenn sie keinerlei Gewähr für eine objektive und sachgemäße Veranlagung bieten, einen Anspruch auf Uebertragung der Veranlagung haben.

Die Verordnung wäre deshalb in dem oben gekennzeichneten vereinfachenden Sinne zu ergänzen, was ein Leichtes sein dürfte, zumal grundsätzlich jeder Kreis einen Veranlagungsbezirk bilden soll. Die unbedingt notwendige gemeindliche Mitwirkung ist durch das Recht der Festsetzung der Höhe der Steuerzuschläge in vollkommen ausreichender Weise sichergestellt.

Der Ausbau und die Sicherung der staatlichen Gewerbesteuerveranlagung hätten einen weiteren erheblichen praktischen Vorteil dadurch, daß die jetzt noch von den Gemeinden unterhaltenen umfangreichen und kostspieligen Gewerbesteuerbüros verschwinden müßten. Sie fristen ihr Leben zur Zeit im wesentlichen damit, daß sie die regelmäßigen Eingänge der Vorauszahlungen kontrollieren. Die Vorauszahlungen aber sind ein Ueberbleibsel der Inflationszeit, das nach und nach verschwinden muß, um einer ordnungsgemäßen jährlichen Zahlung und auch Veranlagung Platz zu machen. Die monatlichen Vorauszahlungen sind bereits aufgehoben und die Vierteljahrszahlung ist restlos durchgeführt. Die gemeindlichen Gewerbesteuerbüros fristen weiter ihr Leben gegenwärtig damit, daß ihnen die „Vorarbeiten" für die Reichseinkommensteuer übertragen sind. Diese Vorarbeiten bestehen darin, daß von Gemeindebeamten die Hebungsbücher und Steuerrollen mit den Namen und Adressen der Steuerpflichtigen versehen werden und die Steuerbücher für die Lohnsteuer ausgefertigt werden. Es ist keineswegs einzusehen, weshalb die Gemeinden zu diesen untergeordneten Arbeiten „besonders qualifiziert" sein sollen, denn als Unterlagen dienen ihnen lediglich die Hauslisten, die mit den entsprechenden Eintragungen von den Bewohnern selbst versehen werden. Nichts rechtfertigt also die Ausführung dieser Arbeit durch die Gemeinden und die Unterhaltung kostspieliger Büros eigens zu diesem Zweck.

Schon vom Standpunkt der Allgemeinheit der Steuerzahler ist aus Sparsamkeitsrücksichten also die allgemeine Angliederung der Gewerbesteuerausschüsse an die Finanzämter zu fordern und auch die Vornahme aller Kontrollen und Vorarbeiten als auch die Erhebung den

Finanzämtern zu übertragen. Diesen letzten Punkt werden wir unten noch eingehender zu erörtern und zu begründen haben. Allein die Kontroll-Hilfs- und Erhebungsarbeiten bei einer mittleren Stadtgemeinde nehmen jetzt ca. 8—10 v. H. des Gewerbesteueraufkommens in Anspruch, während die Finanzverwaltung für die Vornahme dieser Arbeiten höchstens 4 v. H. einzubehalten brauchte.

Das die erforderliche Mitarbeit der Gemeinden sicherstellende Recht der freien Zuschlagfestsetzung ist jedoch unbedingt in bisheriger Form beizubehalten.

D. III. Aus mehreren Gründen finden wir den schärfsten Widerspruch zwischen dem theoretischen Inhalt, den Aufgaben der Gewerbesteuer und ihrem tatsächlichen Inhalt, ihrer heutigen Gestalt. Wenn wir nochmals kurz zusammenfassend feststellen: Die Subjektivierungsbestrebungen bei der Gewerbesteuer haben in den letzten 20 Jahren begreiflicherweise außerordentlich an Boden gewonnen. Eine starre Objektsteuer konnte den komplizierten gewerblichen Einkommens- und Vermögensverhältnissen nicht mehr Genüge leisten. Darin aber liegt die Tragik der Gewerbesteuer, daß in demselben Maße, in dem die subjektiven Elemente sich in ihr mehrten und schließlich die Oberhand gewannen, sie ihre innere Berechtigung in der bisherigen Form verlor, sie ihre Aufgaben nicht mehr leisten und ihre Stellung nicht mehr ausfüllen konnte. Was die Objektsteuer mit Erfolg vermochte, war der Subjektsteuer nur schwer möglich. Das Festhalten an der alten Form konnte hier nichts mehr retten. Die Grundursache lag in der Umbildung des gewerblichen Ertrages. Sowohl für die Prägravation fundierten Einkommens als auch für die Vorbelastung nach dem Interesse ist an sich die Anknüpfung an den jeweiligen Wert des Fundus, aus dem das Einkommen fließt, oder in dem sich das besondere Interesse meist auszudrücken pflegt, notwendige Voraussetzung. Wir erkennen ferner hieraus, daß es nicht nur auf die Bequemlichkeit der Gemeinden zurückzuführen ist, daß die Gemeindeeinkommensteuer entgegen dem Programm einen beängstigend hohen Prozentsatz des gesamten Gemeindefinanzbedarfs einzunehmen begann, sondern daß diese Tatsache auch mit in der instinktiv gefühlten, langsam wachsenden inneren Unmöglichkeit der Gewerbebesteuerung in der alten Form ihre Erklärung findet. Die Konstruktion einer besonderen Gewerbesteuer hat eigentlich sowohl in der Kommunal- als auch in der Staatsbesteuerung (der absurde Gedanke einer Reichsgewerbesteuer richtet sich selbst) ihre Berechtigung verloren. Wohl verstanden, die Aufgaben bleiben nach wie vor zu erfüllen, aber ihre Erfüllung kann nicht mehr befriedigend durch eine besondere in sich geschlossene Steuer erreicht werden.

Soweit in den Gewerbebetrieben fundiertes Einkommen vorhanden ist, kann es mit einigermaßener Gerechtigkeit nur durch eine Ver-

mögenssteuer erfaßt werden. Die Präzipualbelastung nach dem besonderen Interesse läßt sich nach der tatsächlichen Leistung und Gegenleistung heute nicht mehr annähernd abstufen. Heute ist die Gewerbeertragssteuer lediglich nach dem Prinzip steuerlicher Leistungsfähigkeit aufzubauen. Die Lohnsummensteuer dient als ausgleichende Ergänzung. Berücksichtigt man weiter die durch das Festhalten an der Objektsteuerform enorm begünstigte Fortwälzungsmöglichkeit, die eine Sonderbelastung des Gewerbestandes überhaupt illusorisch macht, so bleibt, um hier möglichst weitgehend Abhilfe zu schaffen und den theoretischen und praktischen Erfordernissen Rechnung zu tragen, nur folgende Konstruktion und Verteilung der bisherigen besonderen Gewerbesteuer übrig:

Der Hauptbestandteil, die Gewerbeertragssteuer, ist rein einkommensteuerartig auszubauen. Es ist hier endlich der Wahrheit die Ehre zu geben und diese bisher verkappte Einkommensteuer, die von der breiten Masse getragen wird — also besser noch diese verkappte Umsatzsteuer — auch der äußeren Form und dem Namen nach in eine Einkommensteuer der Gewerbetreibenden umzubilden. Die Besteuerung hat nach dem Reinertrag zu erfolgen, der nach den Bestimmungen über die Ermittlung des einkommensteuerpflichtigen Gewerbeertrags errechnet wird. Der von den Kommunen zu erhebende Zuschlagssatz zum staatlichen Gewerbesteuergrundbetrag nach dem Ertrage wird durch Beschluß der städtischen Körperschaften autonom festgesetzt. Die Veranlagung verbleibt bei den den Finanzämtern anzugliedernden Gewerbesteuerausschüssen.

Der zweite Teil der Gewerbebesteuerung, dem das Anlage- und Betriebskapital zur Grundlage dient, wird entsprechend seiner Funktion stets Objektsteuer bleiben müssen. Die Höhe des Anlage- und Betriebskapitals der Gewerbebetriebe ist den Finanzämtern genau bekannt aus den Unterlagen zur Reichsvermögenssteuer-Veranlagung. Die Autonomie der Gemeinden wird auch hier gewahrt durch das Recht der selbstverantwortlichen Festsetzung der Zuschlagsprozente. Die Veranlagung besorgen die Finanzämter.

Diese beiden Teile der Gewerbesteuer fallen also vollkommen auseinander. Die Forderungen nach möglichster Einschränkung der Fortwälzung, nach Einfachheit und Billigkeit der Veranlagung lassen folgende Lösung für die Durchführung der Besteuerung als geeignet erscheinen:

Neben der Veranlagung wird auch die Erhebung den Finanzämtern überlassen. Ihnen ist der einkommensteuerpflichtige Ertrag des Gewerbetreibenden bekannt. Der von der Kommune beschlossene Prozentsatz wird von allen Gewerbetreibenden als Gewerbeertragssteuer neben der allgemeinen Einkommensteuer in einem Arbeitsgange erhoben. Durch direkten Anschluß an die Einkommensteuer ist gleichzeitig die Gefahr der Fortwälzung auf das denkbar niedrigste Maß reduziert.

Die Einfachheit und Billigkeit der Veranlagung und Erhebung erscheinen bestechend.

In derselben Weise erfolgen die Feststellung und Erhebung der Gewerbekapitalsteuer in Anlehnung an die Vermögenssteuer.

Zu den nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben gehören nach den gegenwärtigen Bestimmungen die Zinsen für das Gewerbekapital — sei es eigenes oder fremdes — und für Schulden, die behufs Anlage oder Erweiterung des Geschäfts, Verstärkung des Betriebskapitals oder sonstiger Verbesserungen aufgenommen sind, ferner der Miet- und Pachtzins, der dem Gewerbebetriebe dienenden gemieteten oder gepachteten Grundstücke, Gebäude, Räumlichkeiten und Betriebsmittel.

Diese Bestimmung kann offenbar nur für solche Betriebe Geltung haben, die mit Anlage- und Betriebskapital arbeiten. Entsprechend dem bisher krampfhaft festgehaltenen Objektsteuercharakter der gesamten Abgabe bezieht sie sich auf den Gesamtgewerbeertrag, obgleich sie nur gerechtfertigt wäre für denjenigen Teil des Ertrages, der auf die Mitwirkung des Anlage- und Betriebskapitals zurückzuführen ist.

Bei der nach unserem Vorschlag durchzuführenden Trennung wäre diese Bestimmung naturgemäß beizubehalten für die Gewerbekapitalsteuer, was mit den Bestimmungen über die Ermittlung des Vermögens für die Vermögenssteuer durchaus konform läuft. Die Gewerbeertragssteuer aber kann rein einkommensteuermäßig ausgebaut werden, da sie jetzt nur den Teil des Gewerbeertrags besteuert, der vom Gesamtertrag nach Abzug des Anteils des Anlage- und Betriebskapitals übrig bleibt.

Dieselbe einfache Lösung wie für Ertrags- und Kapitalsteuer ist auch für die Lohnsummensteuer möglich. Hier wird neben dem Vorzug der Billigkeit und Einfachheit der Erhebung ein weiterer Vorteil erzielt:

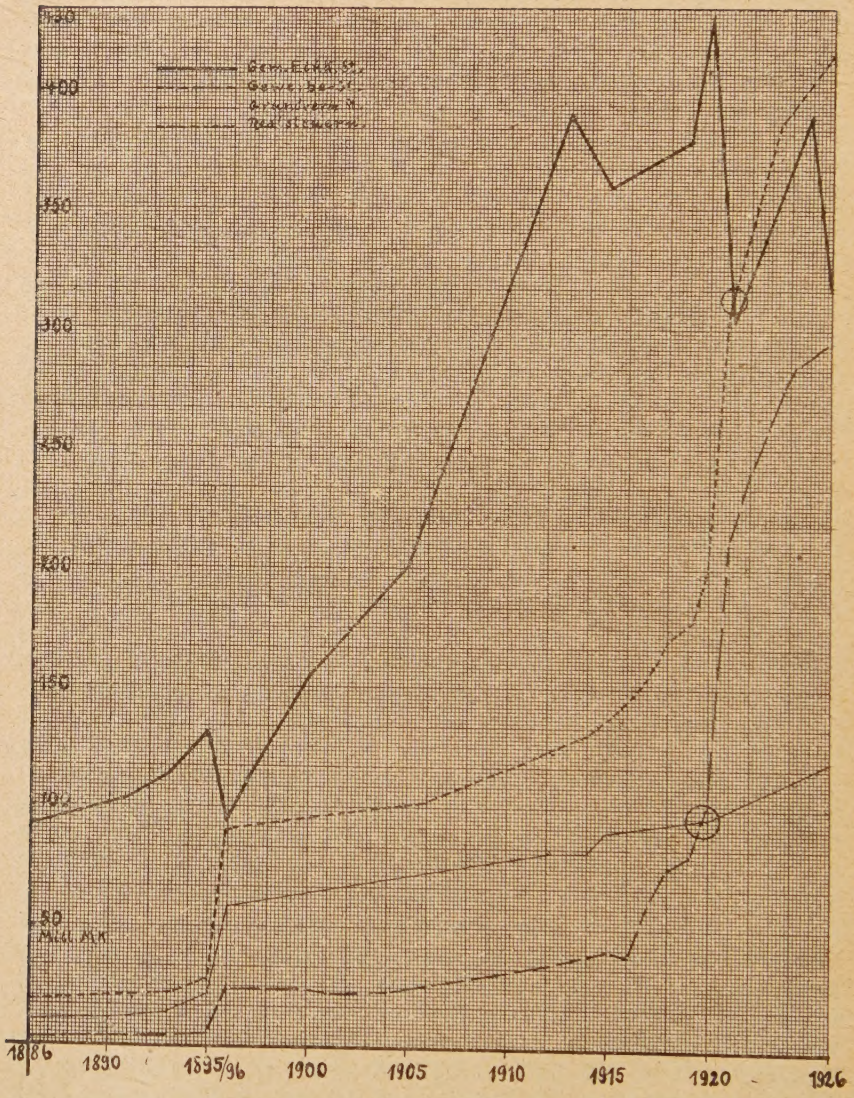
Bezüglich der Feststellung der Bemessungsgrundlage sind die Gemeinden lediglich auf die Angaben der Gewerbetreibenden angewiesen, die sich nur schwer nachprüfen lassen. Bei den Finanzämtern dagegen bietet sich eine sichere Kontrollmöglichkeit. Den Finanzämtern ist aus der Einkommensteuerveranlagung die Höhe der gezahlten Löhne und Gehälter bekannt, da sie für die Einkommensteuer einen Abzugsposten darstellen. Es handelt sich hierbei zwar auch nur um Angaben des Steuerpflichtigen, aber der Steuerschuldner hat ein Interesse daran, im Zusammenhang mit der Einkommensteuer die Summe der gezahlten Gehälter und Löhne möglichst hoch zu beziffern. Wird die Erhebung durch die Finanzämter vorgenommen, so sitzt der Gewerbetreibende in einer Zwickmühle und dürfte mehr denn je gezwungen sein, der Wahrheit die Ehre zu geben. Die Wahrscheinlichkeit, daß auf diese Weise der der Wirklichkeit am meisten entsprechende Betrag gefunden würde, ist sehr groß. Es würde dabei also auch zugleich ein Vorteil für die Veranlagung zur Einkommensteuer herausspringen. Es bliebe

daher von dem so ermittelten Betrage nur der von der Kommune autonom festzusetzende Zuschlag als Lohnsummensteuer zu erheben. Da die von den Finanzämtern für die Kommune zu leistenden Arbeiten weder besonders schwierig noch umfangreich sind, auch nicht besonderer Vorarbeiten bedürfen, könnte sich das Reich mit einem sehr niedrigen Prozentsatz des Aufkommens als Entschädigung für seine Mitwirkung (ca. 2—3 v. H.) begnügen.

Der Einwand, der erhoben werden könnte, die Uebertragung der Erhebung und Veranlagung auf die Reichsbehörden bedeute einen Eingriff in die kommunale Selbstverwaltung, ist mit ähnlichen Argumenten zurückzuweisen wie der Einwand des Verstoßes gegen die Autonomie. Der Begriff der Selbstverwaltung ist der weitere; er birgt die Autonomie in sich. Zu ihm gehört zwar neben der Erhaltung der als einer wirtschaftlichen Einheit begriffenen Gemeinde auch die Verwaltung dieser Einheit durch die in ihr lebenden wirtschaftlichen Kräfte. Diese Verwaltung aber erschöpft sich doch — wenigstens in finanzieller Hinsicht, die uns hier allein interessiert — im wesentlichen darin, daß die Selbstverwaltungskörper — unter der gesetzlichen Mitwirkung der Staatsaufsicht — in autonomer Weise bis zu einem gewissen Grade die notwendigen Ausgaben bestimmen und demgemäß bei der Festsetzung der Einnahmen die entscheidende Stimme haben. Die Frage der Veranlagung und Erhebung dieser Einnahmen nach den bestehenden Richtlinien und den festgesetzten Prozenten ist für den Begriff der Selbstverwaltung von ganz untergeordneter Bedeutung.

Hier hat lediglich das berechtigte Interesse der Allgemeinheit an Billigkeit und Einfachheit der Erhebung das letzte Wort. In diesem Zusammenhang ist die Wahl der Behörde allerdings von großer Bedeutung. Die Rücksichtnahme auf diese Prinzipien rechtfertigt unter den heutigen Verhältnissen nur eine Uebertragung auf die Reichsbehörden. Dazu kommt die hervorgetretene Unmöglichkeit, die Funktionen einer Gewerbebesteuerung in einer geschlossenen Abgabe zu erreichen und die günstige Gelegenheit, die einzelnen Teile in enger Anlehnung an vorhandene und notwendige Reichsabgaben — eben die Einkommensteuer und die Vermögenssteuer — zu erheben.

Das Verhältnis der Gewerbesteuer zur Einkommensteuer wäre bei einer solchen Konstruktion der Abgabe so gestaltet, wie es unter den gegenwärtigen Wirtschaftsverhältnissen allein richtig sein kann und sowohl im Interesse der Steuergläubiger als auch besonders im Interesse der Allgemeinheit der Steuerzahler richtig sein darf: Denkbar weitgehende Erfüllung der unveränderten theoretischen Funktionen und Aufgaben; praktisch die Verwertung der inneren Umbildung der einen Abgabe durch geschickte Verbindung mit der anderen zur Erreichung einer möglichst einfachen, schnellen, billigen und treffenden Erhebung in beiden Teilen, also gegenseitige Ergänzung beider Abgaben und Sicherung des größtmöglichsten Erfolges.


400
350
300
250
200
150
100
50
Mrd. M.K.
1886
1890
1895/96
1900
1905
1910
1915
1920
1926

Lebenslauf.

Ich wurde am 29. Oktober 1903 zu Berlin-Wilmersdorf als Sohn des jetzigen Ministerialamtmanns Conrad Gaede geboren, besuchte zunächst die Volksschule, von der zweiten Vorschulklasse ab das Rheingau-Realgymnasium zu Berlin-Friedenau. Ich durchlief die Anstalt glatt und legte Ostern 1922 — unter Befreiung vom Mündlichen — die Reifeprüfung ab. Mit Beginn des Sommersemesters 1922 ließ ich mich an der Universität Berlin immatrikulieren, um Staatswissenschaften zu studieren. In den ersten Semestern widmete ich mich neben den nationalökonomischen besonders juristischen Studien und erwarb je eine Seminarbescheinigung im Bürgerlichen Recht, im Handelsrecht und im Staats- und Verwaltungsrecht. Tieferes Eindringen in die nationalökonomische Materie brachte mich bald zu der Erkenntnis, die Disziplinen Philosophie und Geschichte als notwendige Ergänzungen zur Nationalökonomie hinzuzuziehen. Die Jurisprudenz trat zurück. Ich habe acht nationalökonomische Seminarbescheinigungen erworben. Als nationalökonomisches Spezialgebiet hat die Kommunalwissenschaft von jeher mein besonderes Interesse erregt. Während der letzten drei Semester war ich Mitglied der Kommnualwissenschaftlichen Uebungen an der Universität. Meine Vorliebe für dieses Spezialfach hat mich bestimmt, das Thema meiner Dissertation dem Gebiete der Kommunalfinanzen zu entnehmen.

Für meine wissenschaftliche Ausbildung bin ich dem Leiter der Kommunalwissenschaftlichen Uebungen, Herrn Prof. Dr. W. Norden, und Frl. Prof. Engel-Reimers zu ganz besonderem Dank verpflichtet.

Druck: Berliner Zentral-Druckerei
Berlin SW 48, Besselstraße 21